



**UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA
DE
MÉXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS
SUPERIORES
ACATLÁN**

**“LA DESPROPORCIONALIDAD DEL IMPUESTO
AL ACTIVO VIGENTE EN 2007”**

TESIS PROFESIONAL

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE

LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

JORGE SOBERANES SÁNCHEZ

Asesor: Lic. IRENE DÍAZ REYES

Abril de 2008

Monterrey Nuevo León, México



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

Dedico este trabajo:

A Doña Aurora Sánchez García
Mi Madre

A Fernando, Miguel Ángel y Pablo César
gracias hermanos

A la Universidad Nacional Autónoma de México
Por darme la oportunidad de hacer realidad un sueño

A todos mis maestros
Por sus enseñanzas siempre duraderas

Con especial dedicación:

Al Dr. Luis Felipe Badillo Islas
Por su ejemplo de probidad y entereza

A la Lic. Irene Díaz Reyes
*Por el gran apoyo dado en la
realización del presente trabajo*

A la sociedad mexicana
*Que gracias a su esfuerzo y trabajo
permiten la existencia de nuestra Universidad*

LA DESPROPORCIONALIDAD DEL IMPUESTO AL ACTIVO VIGENTE EN 2007.

CAPÍTULO I

GÉNESIS DE LAS CONTRIBUCIONES

1.1 ORÍGENES DE LAS CONTRIBUCIONES	Pág
1.1.1 Época antigua -----	1
1.1.2 Las contribuciones en el Absolutismo -----	1
1.1.3 El efecto del liberalismo en las contribuciones -----	2
1.2 LOS FINES DEL ESTADO	
1.2.1 La función del Estado en busca del bien común -----	3
1.2.2 Las contribuciones, sustento para lograr los fines del Estado -----	4
1.2.3 El pago de contribuciones desde la perspectiva del liberalismo económico -----	4

CAPÍTULO II

LAS CONTRIBUCIONES EN GENERAL

2.1 FINES DE LOS IMPUESTOS	
2.1.1 Fines Fiscales de los impuestos -----	6
2.1.2 Fines Extrafiscales de los Impuestos -----	6
2.2 ELEMENTOS ESENCIALES DEL IMPUESTO	
2.2.1 Sujeto -----	7
2.2.2 Objeto -----	8
2.2.3 Base -----	9
2.2.4 Tasa -----	9
2.3 PRINCIPIOS TRIBUTARIOS PROTEGIDOS POR LA CONSTITUCIÓN	
2.3.1 El pensamiento de Adam Smith -----	10
2.3.2 Proporcionalidad -----	11
2.3.3 Legalidad -----	12
2.3.4 Equidad -----	13
2.3.5 Vinculación con el Gasto Público -----	13

2.4 LAS CONTRIBUCIONES EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

2.4.1 Naturaleza Jurídica de las Contribuciones	14
2.4.2 Clasificación de los ingresos Tributarios del Estado	15

2.5 LEGALIDAD DEL ESTADO COMO ENTE RECAUDADOR DE IMPUESTOS

2.5.1 El Ejecutivo como responsable de la Recaudación de los impuestos señalados por el Congreso Federal	15
2.5.2 Derechos y Obligaciones de los gobernados en materia de contribuciones	17

CAPÍTULO III

EL IMPUESTO AL ACTIVO HASTA EL AÑO 2006

3.1 EL IMPUESTO AL ACTIVO

3.1.1 Definición de Activo	18
3.1.2 Concepto de Pasivo	18
3.1.3 Origen del Impuesto al Activo	19
3.1.4 Justificación del Impuesto al Activo	20
3.1.5 Fundamento Legal	20
3.1.6 Estructura del Impuesto al Activo hasta el año 2006	20

3.2 EL HECHO GENERADOR

3.2.1 Supuestos del Hecho Generador	22
3.2.2 Sujetos constreñidos al pago del Impuesto al Activo	23
3.2.3 Momento en que se hace exigible la Contribución	24
3.2.4 Obligación de los gobernados a presentar declaración del Impuesto al Activo a través del Servicio de Administración Tributaria	24

3.3 NATURALEZA DEL IMPUESTO AL ACTIVO HASTA 2006

3.3.1 Elementos del Impuesto al Activo	25
3.3.2 Pasivos que infieren directamente en los activos de las empresas	27

CAPÍTULO IV

LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO VIGENTE PARA EL AÑO 2007

4.1 JUSTIFICACIÓN DEL EJECUTIVO PARA ELIMINAR LAS DEDUCCIONES DE LAS DEUDAS

DEL IMPUESTO AL ACTIVO PARA EL EJERCICIO 2007

4.1.1	Estimaciones para la recaudación del ejercicio 2006	30
4.1.2	Impacto causado por la interposición de Juicios de Amparo en contra del impedimento que existía en el Artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo	31
4.1.3	Necesidad de elevar la recaudación	31
4.1.4	Impacto real de las reformas al Impuesto al Activo	32

4.2 EFECTOS CAUSADOS EN LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO AL ACTIVO

4.2.1	El activo total de las empresas, es el objeto de este impuesto al no permitir la deducción de las deudas	33
4.2.2	El Impuesto al Activo en el 2007, no toma en consideración pasivos que infieren directamente en los activos de las empresas	34
4.2.3	La reducción de la Tasa de un 1.8% a un 1.25 %, sin deducir las deudas, no refleja la capacidad contributiva de los gobernados	35

EL IMPUESTO AL ACTIVO EN 2007 VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

4.3 TRIBUTARIA

4.3.1	El no poder deducir las deudas impide conocer qué parte del activo de las empresas genera riqueza en realidad	36
4.3.2	El Impuesto al Activo al gravar sobre una base ficticia viola el principio de proporcionalidad Tributaria	37

4.4 EL IMPUESTO AL ACTIVO EN 2007, ADEMÁS DE SER DESPROPORCIONAL, ROMPE CON LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS

4.4.1	No existe claridad sobre que tasa se deberá aplicar para el caso de los pagos provisionales, así como para el caso de los contribuyentes que elijan la opción 5-A de la Ley	39
4.4.2	Las reglas para el pago provisional del Impuesto al Activo transgreden el principio de Equidad de los impuestos	43

CONCLUSIONES

1	Los impuestos son motor del desarrollo nacional	46
2	El Impuesto al Activo, para ser considerado proporcional, debe ser calculado a partir de la diferencia de activos menos pasivos	46
3	El Impuesto al Activo vigente en 2007 es desproporcional	47
4	El Impuesto al Activo vigente en 2007, no solo es desproporcional sino que rompe con el principio de legalidad tributaria	47
5	Este impuesto es contrario al principio de equidad tributaria	48

LA DESPROPORCIONALIDAD DEL IMPUESTO AL ACTIVO VIGENTE EN 2007.

CAPÍTULO I

GÉNESIS DE LAS CONTRIBUCIONES

1.1 ORÍGENES DE LAS CONTRIBUCIONES

1.1.1 Época antigua

Los impuestos desde su nacimiento, han sido objeto de innumerables estudios y críticas pues desde los tiempos más remotos, todos los grupos sociales que se consideraran como civilizaciones, debían su unión y en cierta forma su existir al pago de tributos, con los cuales se podían llevar a cabo grandes obras que beneficiaran a los integrantes de dichas sociedades; sin embargo, los altos impuestos son considerados por los historiadores como una de las principales causas de guerras, revoluciones y decadencia de las grandes civilizaciones¹.

Para ello es necesario establecer, que si bien es cierto, los impuestos son parte que une a las civilizaciones, no debe olvidarse que al ser excesivos, irrumpen con dicha unidad social, haciendo peligrar o incluso desaparecer a civilizaciones enteras, así pues, la decadencia de los egipcios, fue consecuencia en parte de intolerables impuestos que detuvieron el proceso productivo, la decadencia de los romanos por su parte, tuvo entre sus principales causas la excesiva carga fiscal a los habitantes del imperio.

En Grecia, el sometimiento del ciudadano a las cargas fiscales no constituía una relación de servidumbre, sino un auxilio al estado en la prosecución del bien público, pues en la mente de los ciudadanos griegos no se concebía que un hombre libre estuviera sujeto al pago de impuestos en contra de su voluntad, en otras palabras, para los griegos los impuestos personales directos iban en contra de la dignidad y de la libertad de los ciudadanos y los únicos impuestos que aceptaron fueron algunos indirectos, como aduanales, de mercado, así como a algunas tasas judiciales; posteriormente surgen los impuestos personales, pero no como una necesidad del bien común, sino más bien como resultado de los conflictos bélicos.

Durante la república en Roma, se hizo famosa la función de los "*publicanos*", personajes con quienes el gobierno celebraba contratos para que en su nombre, cobraran los impuestos, esta actividad constituye el ejemplo histórico más considerable de un estado que pone en modo permanente a cargo de las poblaciones sometidas el peso de sus gastos, con el fin de no gravar a sus ciudadanos o de reducir en todo lo posible sus deberes fiscales.

¹ "**Historia de los Impuestos**", Página electrónica del Consejero Fiscal, www.consejerofiscal.com, texto extraído del artículo del mismo nombre.

1.1.2 Las contribuciones en el Absolutismo

Después de la caída del imperio Romano, el mundo vivió diez siglos de atraso y oscuridad, a los que la historia piadosamente ha llamado "*Edad Media*", donde el poder Papal era asfixiante y la incapacidad de los Feudos para oponerse a su voluntad, hacían que buena parte de los impuestos que se cobraban en esta época más que ser para dar condiciones de unidad y seguridad entre los ciudadanos, se habían convertido en pagos adelantados de "*derechos divinos*" los cuales eran determinados por los jerarcas de la Iglesia.

Sin embargo, con la caída del poder Papal y con el debilitamiento de los feudos es como se inicia una nueva era de conformación de unión entre los hombres ya que la unidad de los ciudadanos dependía en lo particular del bienestar que el monarca otorgaba, para lo cual, el hombre libre daba su libertad natural a cambio de la libertad que el Rey le ofrecía y por tanto, le debía no solo su integridad física, si no su vida.

En ese contexto, se fue desarrollando un Estado totalmente deformado, viciado, al punto de que las Leyes eran dictadas por el Rey a capricho y voluntad, sin que hubiera contrapeso alguno, el Maestro Arrijoa Vizcaíno expone al respecto, que en el ámbito tributario, se dieron las más terribles leyes, por ejemplo en Francia, el único fin de dichas Leyes era el de "*procurarle al Tesoro Real una renta segura derivada del cobro del tributo respectivo*".²

Por ejemplo en Inglaterra, el *Domesday Book* hizo posible que Guillermo I, fortaleciera su autoridad al exigir un juramento de fidelidad a todos los propietarios de tierras, al igual que a la nobleza y al clero, en cuyas tierras vivían los arrendatarios. *Domesday* es el vocablo resultante de la deformación de la palabra *doomsday*, que significa "*el día del juicio final*". La obra fue llamada de este modo por sus dictámenes relativos a las exacciones y tasaciones que eran irrevocables.³

De igual forma, en España el Almojarifazgo era un impuesto establecido por la Corona, que consistía en el cobro de un arancel aduanero por todas las mercaderías introducidas y sacadas de los puertos, también estaba la Alcabala, que era un impuesto de origen árabe adoptado por los españoles que gravaba las compras y ventas de cualquier producto, el Quinto Real, era el impuesto que consistía en gravar el 20% (*quinta parte, de ahí su nombre*), de la producción anual de oro en polvo sacado de minas o lavaderos, este impuesto lo cobraban oficiales especiales llamados Oficiales Reales y se destinaba al mantenimiento directo de la Monarquía.

En suma, el control exagerado del estado en la vida privada y económica de la sociedad, hizo que nacieran las ideas que afirmaban que la determinación de los tributos necesariamente debía ser más justa, intentando servir como contrapeso a los efectos negativos de la economía de aquella época procurando hacerla más humana, pero sin una intervención sobreprotectora ni subyugante del estado, surgiendo los pensadores del liberalismo económico, curiosamente a la par del nacimiento de la era industrial.

1.1.3 El efecto del liberalismo en las contribuciones.

² Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, "*Derecho Fiscal*", 15ª edición, Editorial Themis, Febrero del 2000, México, pp. 208

³ "*Historia de los Impuestos*", Op. Cit

Fue en esta etapa histórica, que el Liberalismo económico surgido en Inglaterra a finales del siglo XVIII y principios del XIX, buscó como punto principal, la liberación de la economía y dejar a un lado el intervencionismo estatal para dar paso al nacimiento del “*principio básico de la libertad económica y política*”⁴, tomando la idea de proteger a la industria nacional, exentándola de impuestos al momento de exportar, el objeto era el de aplicar las ideas de competitividad entre los diversos actores del mundo de los negocios.

A cambio de esto, se buscó elevar la capacidad económica de los contribuyentes proveyendo las condiciones necesarias para el sano desarrollo de sus actividades que les redituaran una ganancia, para lo cual se creaban los instrumentos que a su vez daban los satisfactores que los individuos fueran necesitando; sin embargo, se dejó patente que para ser parte de este beneficio, los particulares debían aportar los recursos suficientes para que el estado estuviera en condiciones necesarias de incentivar el desarrollo de la vida económica nacional, sin que ello consistiera en dejarlos sin recursos por tener que aportarlos al Estado.

Es precisamente en esta época, que surgen pensadores de la talla de Adam Smith, David Ricardo, Francois Quesnay, John Stuart Mill, Roberto Maltus (*aunque es criticable que sus ideas hayan sido deformadas*), John Maynard Keynes y muchos otros, los cuales contribuyeron a que la mayoría de los países del orbe internacional apliquen diversos principios tributarios que van de la mano o son derivados de otros principios de tipo social y humano.

Para estos pensadores, el Estado como promotor del crecimiento económico debe fungir como árbitro en las relaciones comerciales entre los particulares, al mismo tiempo le corresponde la rectoría económica, pero aún así tenía a su cargo de manera exclusiva, la unidad nacional a partir de la protección de la propiedad privada, de la impartición de justicia y asistencia social.

1.2 LOS FINES DEL ESTADO

1.2.1 La función del Estado en busca del bien común

Desde el nacimiento de las primeras sociedades, el respeto a valores tan esenciales como la vida y la propiedad privada hacen que la responsabilidad de preservarlos, recaiga en el mismo grupo social, encargándose de vigilar y fortalecer a dichos valores; sin embargo, con el paso del tiempo y con el nacimiento de las ciudades, se hace más evidente la necesidad de que exista un orden que controle y regule las actividades de los integrantes de determinada sociedad, por lo que su consecución se vuelve mucho más compleja.

El primer Estado como tal, se considera dentro del círculo familiar, en que el patriarca es el encargado de la protección así como de proveer lo necesario para la subsistencia de sus integrantes, pero ello obliga a éstos a llevar a cabo determinadas acciones para que el equilibrio no se vea corrompido, haciendo de ello más que una simple práctica, un estilo de vida, ya que no se trata solamente del sustento si no de la

⁴ **Herrerías Armando**, “*Fundamentos para la Historia del Pensamiento Económico*” 5ª edición, Editorial Limusa, 2005 México, pp. 113

enseñanza de valores suficientes para poder perpetuar ese tipo de organización social.

Sin embargo, la concepción de la denominación de estado no nace hasta el siglo XIV con Maquiavelo, el cual afirmaba que en las naciones existían dos tipos de intereses y principalmente el de la clase gobernante, defendiendo la tesis de que ésta última era la que debía prevalecer, por ser ésta la clase mejor preparada para gobernar y hacer frente a lo cambios y retos que se presentaban en aquella época, así nació el vocablo de “Estado”, en el cual, el poder debía concentrarse en manos del monarca y para poder engrandecerlo era necesario arrebatarle todo su poder a los Señores Feudales, por lo que se puede decir que “*Maquiavelo era partidario del Estado Centralizado*”⁵.

Contrario a lo afirmado por este pensador, los fines del estado no deben ser impuestos de forma arbitraria, si no que deben estar concebidos en una regulación que establezca de forma clara y precisa la forma en que el estado debe conducirse.

Ello indica la importancia de la legalidad que establece y delimita de forma clara y concisa los fines del Estado, ya que la ley provee la justificación de los actos de autoridad y que a su vez están justificados por los fines del estado, el maestro Gabino Fraga de forma magistral, ha manifestado esta definición de la siguiente forma:

“La actividad del Estado es el conjunto de actos materiales y jurídicos, operaciones y tareas que realiza en virtud de las atribuciones que la legislación positiva le otorga. El otorgamiento de dichas atribuciones obedece a la necesidad de crear jurídicamente los medios adecuados para alcanzar los fines estatales.”⁶

Ahora bien, los fines del estado no deben ser apartarse de la comunión existente entre las necesidades e intereses de la población en general y el respeto a la autoridad Estatal con apego a la Ley, sin que ello le arrebatase soberanía al poder Estatal o pretenda arrebatarla a otro, pues de lo contrario se caería en la anarquía total y por tanto no existiría el estado.

1.2.2 Las contribuciones, sustento para lograr los fines del Estado

Las contribuciones como tales, nacieron en particular para poder sostener el aparato Estatal, sirviendo como mecanismo para obtener la tranquilidad social, misma que a su vez va de la mano de la tranquilidad y libertad individual, así como económica.

En ese sentido, Andrés Serra Rojas expresa que “*las actividades públicas llamadas por algunos autores funciones públicas, son servicios de los cuales no puede prescindir una sociedad, como la justicia, la defensa nacional, la policía, los transportes, la actividad educativa y económica del Estado, crédito público y otras*”.⁷, establece que el estado para poder desarrollar armónicamente las actividades que le han sido encomendadas, debe antes que nada procurarse los fondos suficientes para poder

⁵ Pookrovski, V.S. et al, “*Historia de las Ideas Políficas*”, Versión al Español de Carlos Marín Sánchez, Editorial Grijalbo, 1966 México, pp., 145.

⁶ Fraga Gabino. “*Derecho Administrativo*” 39ª. Edición, Editorial Porrúa, México 1999, pp.13.

⁷ Serra Rojas Andrés “*Derecho Administrativo*”, Sexta edición, Tomo Primero, editorial Porrúa, S.A., México, 1974, pp 78.

efectuar cabalmente éstas funciones, ya que sin recursos, habría un enorme caos lo que haría cuestionable la existencia del Estado como tal.

De ahí la importancia del pago de contribuciones, pues llevar a cabo obligaciones tan importantes hace necesario que los beneficiarios de las acciones del poder estatal, aporten lo necesario para que no cesen las funciones y con ello garantizar la unidad y tranquilidad social de las naciones, ello implica que el Estado es el único encargado de recaudar los fondos necesarios para poder hacer frente a su encargo y de hecho a través de los años se ha facultado al Estado como el ente encargado de hacer efectiva dicha recaudación.

Por otro lado, se ha instaurado como obligación de los gobernados el pagar las aportaciones en contraprestación a los beneficios que la nación les ha dado, por lo que el pago de impuestos más que una simple contraprestación, se vuelve en sí una obligación (*pesada a veces*) de la cual nadie puede escapar, pero que a la postre, cubren esas necesidades que de forma individual, sería prácticamente imposible de cubrir.

1.2.3 El pago de contribuciones desde la perspectiva del liberalismo económico

Para el liberalismo económico, el pago de las contribuciones no debe representar en sí una agobiante obligación hacia los particulares, ya que de lo contrario, se les arrebataría el beneficio que el estado pretende darles, pues una cosa es que se deba pagar impuestos que sean suficientes para el sustento del gasto público y otra, es que se cobren en exceso esas contribuciones haciendo uso de la fuerza que caracteriza al poder estatal, deteniendo por mucho el desarrollo armónico de la sociedad, pues el liberalismo era partidario del respeto de cosas tan esenciales como la propiedad privada y la libertad de los sujetos y el absolutismo era por tanto, su mayor enemigo.

Para poder llegar a tales fines, nacieron instituciones encargadas de servir como contrapeso del inmenso poder que la realeza tenía en sus manos, de los cuales podemos destacar al parlamento, como órgano que comparte el poder real con el resto de los ciudadanos, así como al nacimiento del poder judicial como órgano de control sobre el poder absoluto de la Realeza y del Parlamento mismo.

Es precisamente en esta época, cuando el hombre deja de ser una simple unidad para ser tomado en cuenta como parte importante de la nación, lo que quiere decir que si bien es cierto sigue estando obligado al pago de impuestos, no menos cierto es que ahora goza de un status de igualdad ante otros individuos.

Ello quiere decir, que se encuentra igualmente obligado a pagar impuestos que el resto de sus congéneres por la realización de determinada actividad económica, lo que nos indica que debe estar inscrito en un censo que permita saber con una mayor precisión el ramo de actividad a la que se dedica y de ser posible el nivel de ingresos a los que puede acceder, por lo que se elimina la discrecionalidad con la que se le tasaban los impuestos, al considerar de manera un poco más efectiva la cantidad de ingresos obtenidos y la actividad desarrollada.

CAPÍTULO II

LAS CONTRIBUCIONES EN GENERAL

2.1 FINES DE LOS IMPUESTOS

2.1.1 Fines Fiscales de los impuestos

Jacinto Faya Viesca, dice que los impuestos constituyen cuantitativamente la fuente más importante de ingresos públicos para los Estados, la tarea de imponer contribuciones tiene indubitablemente una importancia de primer orden, no sólo por el monto de la recaudación de impuestos si no por la dificultad de vencer la gran resistencia de los contribuyentes a pagar impuestos a cambio de ninguna contrapartida directa¹.

De la anterior definición, podemos definir que los fines fiscales de los impuestos, son la necesidad apremiante de la autoridad administrativa para cubrir el presupuesto de egresos para que el Estado no carezca de los recursos mínimos para que éste pueda operar, por lo que paralelamente a la creación de los impuestos, se deben establecer reglas y mecanismos que eficienten en la mayor medida posible su recaudación.

Dichas reglas son en primer lugar, el establecimiento de los diversos impuestos que gravan las actividades económicas de los particulares, ya sea por rama productiva o por el ingreso obtenido y se encuentran establecidos de igual forma en distintos ordenamientos fiscales.

En nuestro país, para establecer el mecanismo que haga cumplir la Ley está a cargo de el ejecutivo quien tiene la facultad de poder expedir en el Diario Oficial de la Federación, reglas de carácter general que puedan ayudar en la mayor medida posible a que el cumplimiento de las normas fiscales se dé de forma pronta y oportuna por los particulares, sin que dichas reglas vayan más allá de lo que la misma ley les permite.

En ese sentido, es necesario precisar que si bien es cierto, el Ejecutivo como responsable del cobro de las contribuciones necesarias para cubrir los objetivos que los habitantes del país le han encargado, debe ajustarse exclusivamente a lo que la Constitución le permite, sin extralimitar las facultades antes otorgadas aún y cuando se le dé la posibilidad de expedir normas de carácter general derivadas de una Ley.

Bajo esa perspectiva, es como se concibe a la reserva de la Ley la cual "*trae implícita una exclusión competencial del Ejecutivo*"², al tener prohibido hacer aclaraciones sobre las posibles deficiencias que pudieran presentar las Leyes, toda vez que esa es una facultad única y exclusiva del Congreso de la Unión.

2.1.2 Fines Extrafiscales de los Impuestos

¹ Faya Viesca, Jacinto, "Finanzas Públicas", 2ª edición actualizada y puesta al día, Editorial Porrúa, 1986 México, pp. 28.

² Paredes Montiel Marat, et al, "El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria", Editorial Porrúa, 2001, México. Pp. 63

Los fines extrafiscales del impuesto, son los que se establecen con finalidad diferente, al presupuesto, muchas veces con carácter social o económico, determinados por el Estado en su papel de ente regulador de la actividad económica de la nación, por lo que más que ser un instrumento meramente recaudador, los fines extrafiscales del impuesto, sirven para impulsar determinada actividad económica que al estado le preocupa que crezca y se desarrolle.

En ese sentido, si el Estado tiene interés en impulsar determinada actividad económica, ya sea para proteger a determinado sector social desprotegido, o bien incentivar el desarrollo económico de una zona, industria o actividad lícita, ineludiblemente será el Poder legislativo el que justifique expresamente, en la exposición de motivos o en los dictámenes o en la misma ley, al fin extrafiscal que persiguen las contribuciones impuestas.

Ello no quiere decir, que los fines extrafiscales de los impuestos, deban pasar por encima de los principios que la misma Constitución establece, ya que una cosa es que se pretenda proteger a una clase marginada o bien incentivar a cierta actividad económica y otra muy distinta, es que con el pretexto de ser un fin extrafiscal, el legislador otorgue tratos injustos y desmedidos que están muy lejanos de incentivar la economía nacional, convirtiéndolo en un vehículo promotor de la inequidad y desigualdad tributaria.

Tal situación, haría que los fines extrafiscales entendidos como un objetivo distinto al recaudatorio, se convertirían en un elemento aislado que de ninguna forma justifica la violación a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público consagrados por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal de la República, ya que dichos principios estarían convirtiéndose en un vehículo promotor de la inequidad y desigualdad tributaria.

Por su parte el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha adoptado igualmente este criterio, el cual quedó plasmado en la Tesis: P. CIV/99, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, Diciembre de 1999, Página: 15, con número de registro IUS 192,744, cuyo rubro a la letra dice:

“CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.”³

³ Suprema Corte de Justicia de la Nación, consulta de jurisprudencias “IUS”, 9ª Época registro 192,744, www.scjn.gob.mx

2.2 ELEMENTOS ESENCIALES DEL IMPUESTO

2.2.1 Sujeto

Existen dos clases de sujetos en toda relación fiscal, encontrando por un lado al sujeto activo y por otro al sujeto pasivo.

Por un lado, el sujeto activo está identificado desde el fundamento constitucional, como la Federación, el Distrito Federal o Estado y Municipios en donde residen los gobernados los cuales por otro lado, el mismo fundamento Constitucional los identifica como los sujetos pasivos.

De lo anterior, el papel de sujeto activo, es el que desempeña el Estado, el cual con la facultades que le otorga la Constitución puede exigir de manera activa a los particulares que aporten lo necesario para cubrir las necesidades colectivas y para ello las Leyes mexicanas deben estar acorde a las condiciones de su población o de lo contrario se entraría peligrosamente en el papel de la incertidumbre jurídica, así como de la desproporcionalidad e inequidad tributarias.

En otro orden de ideas, el sujeto pasivo es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto, lo significa que una persona está obligada al pago de una prestación al fisco federal cuando el fisco está en la posibilidad legal de exigirle el pago de la prestación debida.

Por su parte, el maestro Flores Zavala ha definido al sujeto pasivo del impuesto como *“el individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen, etc., pero también el individuo a quien la ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquél”*⁴.

En ese sentido, el fisco actúa efectivamente como un acreedor, en tanto que el contribuyente o sujeto pasivo asume la calidad de deudor, a partir de la fecha en que una contribución se torna exigible (*es decir, cuando se ha vencido el plazo que las Leyes fiscales otorgan para su pago*), en este caso, el fisco tiene el derecho de recibir de inmediato su importe en cantidad líquida.

En caso de que el Estado, no obtenga el pago a que tiene derecho, es evidente que se le está ocasionando un perjuicio económico, al no permitírsele disponer de las cantidades a las que ya tiene derecho para sufragar los gastos públicos, exponiendo la seguridad de la nación, por lo que tiene permitido lograr el cobro respectivo, incluso de forma coactiva.

2.2.2 Objeto

⁴ Flores Zavala, Ernesto, “Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas” 34ª edición, Editorial Porrúa, 2004 México, pp. 69

Rodríguez Lobato Define al objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo la renta obtenida, la circulación la riqueza, el consumo de los bienes o servicios, etc. el objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible⁵.

En otras palabras, el objeto del tributo no es otra cosa que la actividad a la que se dedican los sujetos pasivos, por los que se obtiene un ingreso, debiendo estar plenamente identificadas estas actividades en las diversas disposiciones fiscales.

Así pues, en el propio título de la ley se expresa el objeto del impuesto y lo que grava, por lo que es necesario retomar el ejemplo de la Ley del Impuesto al Activo cuyo título original era "*Ley del Impuesto al Activo Neto de las Empresas*", el cual nos indica que gravaba en particular al activo que en realidad no estuviera sujeto a gravamen alguno, es decir, que se conformaba con los activos que no tuvieran relación directa con la lista de pasivos pendientes de liquidación

Robustece lo anterior, una afirmación del maestro Margáin Manautou quien manifiesta al respecto del título de la Ley que señala "*como objeto de la obligación tributaria un acto o un hecho que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la ley señala como la que dará origen al crédito tributario*"⁶.

Así pues, el objeto es la fuente de riqueza por la que se obtiene un ingreso, la cual, debe estar contemplada en la Ley para que el Estado esté en condiciones de exigir de los particulares el pago de lo que se considera como contribuciones por el ingreso obtenido con motivo del desempeño de su actividad económica, pues de lo contrario, se violaría el principio de *nullum tributum sine lege*.

2.2.3 Base

La base como tal, es la cuantificación del ingreso obtenido del hecho generador lo que nos quiere decir que en la medida en que se obtenga el ingreso producto del desarrollo de determinada actividad económica, será la cantidad por la que se deba calcular el impuesto.

Por su parte, Flores Zavala, define a la base como "*la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: el monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos, etc*"⁷.

Fernández Martínez, en un sentido muy peculiar pero con la misma claridad la define como "*la cosa o cantidad delimitada de en medida, número, peso, sobre la que la ley fija la cantidad que debe pagarse, por concepto de contribución, y que sirve para el cálculo correspondiente en cada caso concreto. Por ejemplo, un metro, un kilo, un litro, determinada cantidad de ingreso, un peso en moneda nacional.*"⁸

En otros términos, la base no es otra cosa que el valor o magnitud representativo de la riqueza obtenida por el particular, o mejor dicho la base es el

⁵ Rodríguez Lobato, Raúl "*Derecho Fiscal*", 2ª edición, Editorial Harla, México, 1986, pp. 112

⁶ Margáin Manautou, Emilio, "*Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*", 10ª edición, Editorial Porrúa, 1993, México, pp. 253.

⁷ Flores Zavala, Ernesto, Ob. Cit., Pág. 129

⁸ Fernández Martínez, Refugio de Jesús "*Derecho Fiscal*" 1ª edición, Editorial MC Graw Hill Interamericana Editores, 1998 México, pp. 143.

monto real de la renta, riqueza, patrimonio o bienes del contribuyente y para llegar a esa determinación se deben tomar en cuenta tanto factores positivos del ingreso como los negativos, por lo que es necesario calcular su diferencia.

Se denominan positivos, cuando se refieren a los ingresos o a los activos que es el impuesto que nos ocupa y se denominan como factores negativos, a las deducciones legales sobre las cuales se aplica la cuota tasa o tarifa prevista en la norma legal, ahora bien como elemento esencial del impuesto, la base constitutiva debe atender a la riqueza libre de cualquier menoscabo que pudiera influenciar en su monto.

En caso de no respetarse esta premisa, se vicia la base del impuesto ya no todos los ingresos obtenidos deben estar sujetos al pago de impuestos, pues de cada unidad fiscal que ingresa al bolsillo del contribuyente, es necesario descontarle las cantidades correspondientes por gastos de operación, pues debe destinarse una parte de ese ingreso a los rubros tocantes al pago de salarios, pago de insumos, arrendamiento y apoyo logístico.

Ahora bien, la mayor parte de las disposiciones fiscales establecen una serie de actos o de adquisiciones que consideran como exentos de pago, en virtud de que al ser necesarios para el desarrollo de cierta actividad, no deben formar parte de la base por la que se deba pagar impuesto, pues esa posibilidad de ninguna forma es un acto de "gracia" que otorga la autoridad fiscal, si no que debe ser un reconocimiento al esfuerzo que el contribuyente hace para obtener ese ingreso.

2.2.4 Tasa

La tasa, es la cantidad de dinero que se debe pagar por cada unidad de riqueza o ganancia obtenida, por la realización de determinada actividad, es decir, el la cantidad que se debe pagar por la realización del hecho imponible.

La tasa particularmente, consiste en la operación matemática mediante la cual se calcula el impuesto de que se trate, en otras palabras, es el establecimiento de un porcentaje específico que se debe aplicar sobre la base por la cual se calcula el impuesto.

Dicho porcentaje es determinado por el Congreso de la Unión y por tanto debe constar en la Ley o disposición legal aplicable, por lo que su determinación debe atravesar el mismo proceso legislativo que los demás elementos del impuesto, de igual forma Hugo Carrasco Hiriarte al citar una conceptualización de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, coincide que *"no sólo es que la Ley establezca el impuesto, sino que, también fije su cuantía o proporcionalidad, la cuota, forma y términos de computarla y pagarla; de otro modo sería la autoridad fiscal y no la Ley, como ordena la Constitución Federal la que fijaría la proporcionalidad del impuesto, con la cual la tributación tendría un carácter arbitrario."*⁹

Lo anterior, quiere decir entonces que la tasa es el porcentaje que debe aplicarse a la cantidad obtenida por concepto de ingresos netos del contribuyente, porcentaje el cual, debe ser determinado única y exclusivamente por el Congreso Federal de la República y no dejarse al arbitrio de la autoridad administrativa, por lo

⁹ Carrasco Hiriarte Hugo, "Derecho Fiscal Constitucional", 2ª. edición, Editorial Harla, México, 1993, México, pp. 150.

que el Ejecutivo debe sujetarse expresamente al porcentaje establecido en la misma ley, de lo contrario, el cobro sería un acto ilegal, aún y a pesar de que se trate de un asunto en que la misma ley contenga inconsistencias, pues esa función es exclusiva del Congreso Federal.

Así pues, al estar viciado uno de esos elementos, es notorio que el impuesto de referencia no puede estar dentro del terreno de la legalidad, ya que una inconsistencia en cómo se conciben a los sujetos, al objeto así como a la base y de igual forma a la tarifa, puede representar una grave afectación en la proporcionalidad o en la equidad del impuesto (*de los cuales en el siguiente punto los abordaré de forma más detallada*), por lo que el principio de justicia del mismo es agraviado, motivo por el cual el impuesto es ilegal.

2.3 PRINCIPIOS TRIBUTARIOS PROTEGIDOS POR LA CONSTITUCIÓN

2.3.1 El pensamiento de Adam Smith

En 1776 Adam Smith escribió su obra "*Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*", obra que hizo que lo nombraran el padre de la economía, en particular en el libro V, se consignan en forma clara cuatro principios, los cuales son vigentes en la actualidad, de hecho influyen actualmente de manera decisiva en las legislaciones fiscales de todos los países del mundo con economías de mercado, pudiendo citar entre ellos al de Justicia, certidumbre, comodidad, etc.

Por Justicia, Smith entiende que dentro de la obligación de los individuos a contribuir al sostenimiento del Gobierno debe hacerse en proporción de su capacidad ya que no puede cobrarse lo mismo a diferentes personas con diferentes ingresos, esta máxima se refiere además a lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición.

En la actualidad nuestra Constitución ha adoptado estos principios en diversos artículos entre ellos el 14, 16 onceavo párrafo, 22, y sobre todo el 31, este precepto Constitucional a *grosso modo*, recopila de forma sintetizada al pensamiento de este pensador Escocés, el cual a la letra dice:

Artículo 31.- *Son obligaciones de los mexicanos:*

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De la anterior transcripción claramente podemos inferir que las ideas sustentadas por el liberalismo económico están encaminadas a hacer valer la proporcionalidad y la equidad características que deben contener los impuestos (*que en su oportunidad abordaremos a detalle*) los cuales al ser destinados al sostenimiento del gasto público deben estar consignados en una Ley expedida con anterioridad, lo que se traduce en pocas palabras en justicia y legalidad de los impuestos.

La Certidumbre, a decir de este pensador es la certeza de lo que cada individuo debe pagar debiendo ser cierto y determinado, así como en un plazo establecido y en modo alguno esto se debe dar de forma arbitraria, imponiendo en consecuencia, un contrapeso al poder Estatal o bien, a los empleados de éste.

Para Smith, la comodidad es el hecho de que el tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente, por lo que pretender exigir el pago de estos tributos fuera del tiempo en que fueron devengados, así como interponer trabas para que su pago sea pronto y oportuno, lleva a la consecuente falta de pago, ya que por un lado, el tiempo otorgado es irreal al que debe ser respecto a la generación del impuesto o bien, su pago se hace de una forma ininteligible o de difícil acceso a quien debe realizar el pago.

2.3.2 Proporcionalidad

En primer lugar, para ahondar sobre el tema es necesario traer nuevamente al principio de proporcionalidad ideado por Adam Smith en el siglo XVIII, en su libro “*De las Riquezas de las Naciones*”, el cual en su libro V (*citado en la obra del Lic. Adolfo Arrijo Vizcaíno*), manifiesta lo siguiente:

“Los Vasallos de cualquier Estado -dice Smith-, deben contribuir al sostenimiento del Gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquél Estado...”¹⁰

De esta manera, Adam Smith expresa de forma clara y concisa, que todos los gobernados tenemos la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado donde residamos, de forma proporcional a nuestros ingresos, pero establece además que el principio de proporcionalidad tributaria, no se circunscribe lisa y llanamente a la cantidad de ingresos obtenidos, para lo cual, añade que es necesario regular el tributo tomando en cuenta las rentas (*utilidad*) y las circunstancias que influyeron para su obtención, con el fin de pagar el tributo en la mayor medida posible.

Así pues, es necesario hacer énfasis que el principio de Proporcionalidad legado por Adam Smith, no está integrado solamente por la aportación cuantitativa de los gobernados, si no que además debe ser una aportación de forma cualitativa, es decir, para que las contribuciones sean proporcionales, deben tomar en cuenta además de la proporción de los ingresos de las personas, al impacto que sufren en su patrimonio al desprenderse de dichos tributos.

En ese contexto, si ambas condiciones no se dan, Smith agrega que el impuesto es altamente desproporcional ya que el impacto sufrido por un contribuyente cuyos ingresos y patrimonio es abundante, pudiera ser más soportable en comparación de otro contribuyente que quizá, tenga un menor patrimonio y en consecuencia, el golpe en su bolsillo sería de mayor afectación.

En nuestro país, la Constitución ha recogido fielmente este concepto, el cual es un hito de protección, que hace que el Legislador originario la otorgue a sus gobernados, con el objeto de dejar en claro de que el pago de contribuciones, si bien es cierto es una obligación, no menos cierto es que esa obligación está sujeta a las condiciones económicas de los obligados al pago de las contribuciones.

Para concluir, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de igual forma ha recogido este concepto, agregando que la capacidad contributiva se vincula con la

¹⁰ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, Ob. Cit. pp. 193.

persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos.

De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

Dicho concepto fue emitido en la Jurisprudencia P./J. 10/2003, sostenida por el Pleno del más Alto Tribunal de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVII, Mayo de 2003, Página: 144, registrada bajo el número IUS 184,291, misma que en su rubro expone:

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.”¹¹

2.3.3 Legalidad

La legalidad, a decir de Smith además de ser un deber el tener que contribuir al sostenimiento del Gasto Público, agrega un ingrediente que en el campo legal lo hace excepcional, ya que habla que esa obligación debe estar regulada para que así se den las condiciones en las que se basa la obligatoriedad del impuesto.

Continuando con lo expresado por este pensador, el legislador no pasó por alto que dichos tributos, deben estar inequívocamente consignados en una Ley, por lo que se aplica de forma magistral el principio de legalidad en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, con la peculiaridad de que especialmente es aplicable a el pago de contribuciones que consten en una ley para que se considere como válido su cobro.

A propósito de este criterio, el maestro Ignacio Burgoa, añade al término de legalidad que *“la fundamentación legal de todo acto autoritario que cause al gobernado una molestia en los bienes jurídicos a que se refiere el artículo 16 Constitucional, no es si no una consecuencia directa del principio de legalidad que consiste en que las autoridades sólo pueden hacer lo la Ley les permite”*.¹²

Esto hace que todo tributo para ser válido, debe estar contemplado en una ley previa al acto o hecho que origina su pago, de lo contrario, se estaría a merced del capricho de la autoridad administrativa, la cual a diestra y siniestra determinaría impuestos sin control ni contrapeso alguno y peor aún, sin tener que rendir cuentas de los actos que vaya realizando, por lo que la legalidad de los impuestos recae en que debe ser el cuerpo Legislativo el único facultado para crearlos y determinar las características esenciales de su cobro, administración y destino.

En ese supuesto, Flores Zavala dice que *“los impuestos deben ser establecidos por medio de Leyes, tanto del punto de vista material como formal; es decir, por medio de disposiciones de carácter general, impersonales, obligatorias y emanadas del Poder*

¹¹ **Suprema Corte de Justicia de la Nación**, consulta de jurisprudencias “IUS”, 9ª Época, registro 184,291, www.scjn.gob.mx

¹² **Burgoa, Ignacio**, “Las Garantías Individuales”, 33ª edición, Editorial Porrúa, 2001, México, pp. 602.

*Legislativo*¹³, por lo que podemos concluir que con este principio, se adapta el viejo adagio en materia penal que dice sin Ley no hay pena, al que indica que no puede existir contribución alguna sin que se encuentre establecida en una ley (*nullum tributum sine lege*).

2.3.4 Equidad

La equidad en nuestro país, consiste en que la carga tributaria se distribuya de forma que cada contribuyente pague su justa parte, de tal forma que el pago de impuestos debe recaer en la totalidad de la población que realice alguna actividad económica, por lo que no se debe tolerar la exclusión de ninguna persona, sea física o moral, ya que ello, rompería el principio de equidad que nos diera Smith.

Existen dos principios básicos de equidad: el del beneficio y la capacidad de pago, el primero, establece que la gente debe pagar impuestos en función del beneficio que recibe por los servicios que provee el gobierno; el segundo, establece que la carga tributaria sobre una persona está en función de su capacidad para enfrentarla.

El principio de capacidad de pago lleva a dos nociones de equidad: la vertical que consiste en que las personas con mayores niveles de ingreso paguen más impuestos y la horizontal que estipula que quienes devenguen ingresos iguales paguen impuestos iguales.

Así pues, el principio de equidad, exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deban guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa.

2.3.5 Vinculación con el Gasto Público

El objeto principal para el pago de impuestos, es principalmente el de sufragar los gastos públicos, lo que representa el crecimiento de la inversión pública en infraestructura y servicios, que eleven la calidad de vida de los gobernados de forma colectiva, lo cual se traduce en una mejor convivencia y desarrollo humano, social y económico.

El Gasto Público, doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre "*gasto público*", el importe de lo recaudado por la Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, destinado a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos.

¹³ Flores Zavala, Ernesto, Ob. Cit. pp. 222.

Es necesario apuntar, que dichos pagos deben destinarse irrestrictamente al objeto por el que se han cobrado, de lo contrario, el estado quedaría en una posición verdaderamente lamentable si distrajera los ingresos tributarios en destinos diversos de la satisfacción colectiva de interés general, creando y acrecentando el riesgo del estallido y la disolución social.

Sostener un criterio distinto, al de la vinculación del gasto publico, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado, ni tiene la autoridad moral y la competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional gastos públicos de la Federación.

De igual forma, los impuestos definitivamente no deben ser destinados en su mayor parte a garantizar el pago de salarios de los sujetos que sirven al poder estatal, si no que debe asegurarse que buena parte de los ingresos por concepto de impuestos, se destinen a el mejoramiento de la calidad de vida de la sociedad de forma colectiva en la mayor medida que sea posible.

2.4 LAS CONTRIBUCIONES EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

2.4.1 Naturaleza Jurídica de las Contribuciones.

Nuestra legislación no especifica de manera clara y concisa al concepto de contribuciones, o bien sobre su naturaleza jurídica; sin embargo, a decir del maestro Refugio de Jesús Fernández Martínez, se puede decir que las contribuciones debe ser consideradas en particular como *“Las prestaciones en dinero o en especie establecidas en la Ley unilateralmente por el Estado, a cargo de las personas físicas y las morales, para sufragar los gastos públicos, cuando se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista en la Ley”*¹⁴.

Por su parte, Adolfo Arrijo Vizcaíno, indica que resulta fácil advertir que el concepto de impuestos del Código en vigor, se encuentra pleto de deficiencias, pues olvida hacer referencia que una prestación establecida de forma unilateral por el Estado, por lo que la contribución no es otra cosa que el desprendimiento forzoso que el gobernado debe hacer de una parte de la riqueza que ha generado llámese ingresos, utilidades o rendimientos para entregarlo al Estado, a fin de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, a pesar de que el Código Fiscal de la Federación no lo manifieste con claridad.

Quizá una de las características muy particulares de los impuestos, sea la que deben cubrir únicamente el presupuesto que de forma anual ha autorizado el Congreso Federal, lo que se traduce en que con ello, se ejercita la administración activa de la Federación y por tanto, es como nace la obligación de pago de las contribuciones por ejercicios a partir de la autorización anual del presupuesto de gasto público, mediante la cual, los contribuyentes están obligados al pago de impuestos en los términos de las diversas disposiciones fiscales.

Por su parte, el Estado está facultado para hacer efectivo el pago de dichos impuestos, siempre y cuando, se encuentren contemplados en las mismas

¹⁴ Fernández Martínez, Refugio de Jesús Ob. Cit. pp. 154.

disposiciones, por lo que debe apegarse a todo momento al campo de acción que la misma Ley le otorga.

2.4.2 Clasificación de los ingresos Tributarios del Estado

Como ya ha quedado apuntado, las contribuciones son las prestaciones de carácter económico a que el Estado tiene Derecho y que previamente deben estar establecidas en una Ley.

La Ley por su parte, establece los mecanismos que obligan a los particulares a pagar las distintas contribuciones fiscales, sin olvidar que esas leyes deben proteger principios que el artículo 31 fracción IV protege, de igual forma, el gasto público al ser de tipo anual, exige que el pago no sea único, el cual hace que se deba contribuir de forma continua y actualizada a las condiciones en que se hace exigible el pago.

Así pues, el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación clasifica los ingresos Tributarios como Impuestos, Aportaciones de seguridad social, Contribuciones de mejoras y Derechos.

El impuesto a decir del maestro Sergio Francisco de la Garza, *“es una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria, ex lege, cuyo presupuesto es un hecho o situación jurídica que no constituye una actividad del estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos”*¹⁵.

En cuanto a las Aportaciones de Seguridad Social, prosigue el maestro de la Garza, al hablar que la doctrina no las considera como contribuciones, dado que sus fines son distintos a los de estos, sin embargo establece que son obligatorias y que no son propiamente una fuente tradicional de ingresos y que son establecidos a favor de organismos descentralizados acentuando la parafiscalidad de su origen.

Por lo que toca a las Contribuciones de mejoras, son a decir de Emilio Margain Manautou *“una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasiono la realización de una obra o un servicio publico de interés general, que los beneficia o los beneficia en forma especial”*.¹⁶

Finalmente, los Derechos son la obligación de pagar cantidad líquida de dinero, cuando un particular hace uso o aprovechamiento de bienes de dominio publico de la Nación, o bien si se obtiene beneficio de alguna entidad estatal cuando éstos brindan algún tipo de servicio y los particulares se sirven en especial de dicho beneficio.

Así pues, es como se clasifican los ingresos tributarios del Estado Mexicano, quienes primero que nada deben ser consignados en una Ley, para que quede plenamente justificado que la autoridad fiscal tiene el completo derecho de exigir su pago a los gobernados y su cobro debe ser proporcional y equitativo.

2.5 LEGALIDAD DEL ESTADO COMO ENTE RECAUDADOR DE IMPUESTOS

¹⁵ De la Garza, Sergio Francisco, *“Derecho Financiero Mexicano”*, 12ª edición, Editorial Porrúa, 1983 México, pp. 363

¹⁶ Margáin Manautou, Emilio, Ob Cit. pp. 76.

2.5.1 El Ejecutivo como responsable de la Recaudación de los impuestos señalados por el Congreso Federal.

Este es un tema un poco cuestionable, en virtud de que la fracción IV del artículo 31 Constitucional, establece a tres sujetos activos que tienen facultades para recaudar los tributos que el Congreso Federal establece, que son a saber:

1. La Federación, quien tiene la mayor responsabilidad de recaudar las contribuciones.
2. Las entidades federativas ó Estados de la República.
3. Los Municipios.

Ahora bien, establecer que solamente el Ejecutivo Federal, es el responsable de recaudar los impuestos que el Congreso señala, puede ser una equivocación, ya que por un lado la misma Constitución establece la posibilidad de que sean las Entidades Federativas y los Municipios (*que basados en la autorización de las Legislaturas locales*), puedan recaudar impuestos.

Para el maestro De la Garza, el problema parece un poco más complejo pues en el campo de la práctica, la concurrencia de los distintos sujetos activos hace que coexista una diversidad de gravámenes sobre una misma fuente de imposición, haciendo que entre las Legislaturas de los estados se creen diversos mecanismos de cobro con diversos mecanismos de imposición, "*provocándose lamentablemente verdaderas guerras económicas entre uno y otro, destructoras del desarrollo de la Nación*"¹⁷.

El maestro Delgadillo expone por su parte, que la Federación, a través de Leyes reglamentarias, establece participaciones a favor de los estados y municipios en lo que se refiere al empleo de dichos recursos.¹⁸

Ahora bien, el punto medular es el establecer y delimitar claramente la responsabilidad del Ejecutivo Federal, respecto de la Recaudación de los tributos señalados por el Congreso Federal, teniendo a su favor dos tipos de competencia tributaria, mejor denominadas como expresa y tácita, la primera es en esencia la facultad que la propia Constitución otorga facultad exclusiva al fisco Federal para poder recaudar tributos, los cuales son a saber sobre:

- I. Comercio Exterior.
- II. Aprovechamiento y explotación de los recursos naturales, contemplados en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 Constitucional.
- III. Instituciones de crédito y sociedades de seguros.
- IV. Servicios públicos concesionados por la Federación.
- V. Especiales sobre electricidad, tabaco, explotación forestal, derivados del petróleo, cerillos, aguamiel, y productos de fermentación, gasolina, producción y consumo de cerveza.

La competencia tácita por el contrario, es aquella potestad que la Federación tiene al crear distintos organismos que se encargan de cobrar las diferentes contribuciones federales antes señaladas, pero que también por diversas Leyes se les Faculta para cobrar otras contribuciones, lo que a decir de varios autores como el

¹⁷ De la Garza, Sergio Francisco, Ob. Cit. pp. 222

¹⁸ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, "Principios de Derecho Tributario", 10ª Impresión de la 3ª edición, Editorial Limusa, 1999 México, pp. 49.

Maestro de la Garza hace que de manera tácita, se faculte al Ejecutivo Federal sobre diversas contribuciones aún y a pesar de que no estén consideradas en la propia constitución.

Esto quiere decir, que si la Federación está facultada para cobrar los impuestos que señala el artículo 73 fracción VII y 124 de la Constitución, debe establecer organismos especializados en el cobro de estos impuestos y por virtud de las facultades que establece el artículo 89 de la Constitución Federal, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, y a su vez en Leyes reglamentarias, se deduce que de manera tácita la Federación tiene la facultad tácita de cobrar distintas contribuciones denominadas Federales.

Sin embargo, como ya quedó apuntado líneas atrás, en los casos en que se crean nuevos impuestos que gravaran fuentes de riqueza generalizada en toda la república, la Federación tiene la potestad de recaudar el importe de las contribuciones que se generen a partir de los ingresos que con motivo del desarrollo de ciertas actividades económicas obtienen los particulares, siempre y cuando estén contemplados en la Ley.

2.5.2 Derechos y Obligaciones de los gobernados en materia de contribuciones

Ya se ha dicho que el artículo 31 de la Constitución en su fracción IV, establece la obligación irrestricta de pagar impuestos, facultando a los sujetos encargados de su cobro, pero de igual forma, esa fracción establece que no solamente existe la obligación del pago de impuestos, sino que otorga derechos a los que los contribuyentes podemos acogernos y asegurar con ello que el estado no viole nuestra esfera personal y patrimonial en aras de obtener el sustento que necesita.

Así pues, las disposiciones fiscales no deben coartar el libre derecho de petición, ni ser aplicadas de forma retroactiva en perjuicio de persona alguna, así como tampoco deben permitir la confiscación de bienes tratándose de actividades legales, en todo caso debiendo respetar el derecho de libre audiencia, de legalidad y sobre todo que los actos fiscales deben ser emitidos por autoridad competente.

Para concluir, podemos decir que la actividad fiscal no solo se constriñe al pago liso y llano de impuestos, sino del respeto de diversos principios que lo hacen justo y legal, ahora bien, en caso de no ser cumplidos, se otorga el derecho de combatirlos ante órganos Jurisdiccionales, controlando en consecuencia la actividad de la autoridad administrativa o legislativa.

CAPÍTULO III

EL IMPUESTO AL ACTIVO HASTA EL AÑO 2006

3.1 EL IMPUESTO AL ACTIVO

3.1.1 Definición de Activo.

Para poder entender al Impuesto al Activo, es importante conocer la definición de cada una de las partes que lo integran, así pues, el activo representa a los recursos económicos en bienes, derechos y valores que posee o son de propiedad de una persona ya sea física o moral, cuyo valor económico solamente puede ser expresado en términos monetarios.

Una expresión simplista diría que el Activo es el Importe total de bienes y valores que posee una persona y contablemente quiere decir, que el activo representa todos los bienes y derechos que son propiedad de la empresa.

En ese sentido, una persona ya sea física o moral que es propietaria de un activo, es aquella que puede venderlo, utilizarlo en la producción de bienes o servicios, darlo en arrendamiento, retenerlo simplemente, darlo para la liquidación de pasivos o tal vez, entregarlo a los accionistas como dividendos o devolución de capital; en pocas palabras, el activo es un objeto el cual al tener un valor pecuniario puede ser fuente de riqueza.

Ahora bien, la Ley del Impuesto al Activo, vigente en 2006, en su artículo 2, establecía que el valor del activo en el ejercicio para los efectos de este impuesto, se calculaba sumando los promedios de los activos financieros, activos fijos, gastos y cargos diferidos, terrenos e inventarios (*de materia prima, productos semiterminados y terminados*), por lo que es evidente que el precepto de referencia recoge lo que por regla general se entiende por activo.

3.1.2 Concepto de Pasivo.

Una de las acepciones más comúnmente aceptada entre en el ámbito fiscal y contable expresa que el Pasivo es el Importe total de los débitos y gravámenes que tiene contra sí una persona ya sea física o moral.

Contablemente, el pasivo representa todas las deudas y obligaciones a cargo de la empresa que están pendientes de liquidación y que si bien es cierto, pueden ser activos, por la condición de que están en proceso de amortización es necesario que su monto contable se ubique en la lista de pasivos, por lo no es posible que sean considerados plenamente como Activos.

Esto quiere decir, que el pasivo comprende a una diversidad de obligaciones presentes y futuras que provienen de operaciones o transacciones pasadas, tales como: la adquisición de mercancías o servicios, pérdidas o gastos en que se ha incurrido, o por la obtención de préstamos, para el financiamiento de los bienes que

constituyen el activo, los cuales no escapaban de la visión del impuesto relativo en años anteriores.

Es en este último punto donde he planteado el presente trabajo, ya que si bien es cierto, el activo es el objeto del tributo, el pasivo incide de manera real sobre los activos que sean susceptibles de generar riqueza, de tal modo que si un bien está afecto al pago de la deuda por el cual fue adquirido, la utilidad o riqueza que genera no será plenamente perceptible, en tanto no se amortice por completo a dicha deuda.

De esta forma, al considerar para efectos de deducción al promedio de los pasivos respecto del promedio de los activos da la plenitud de que el impuesto toma como base gravable al Activo que en verdad se encuentra libre de gravamen y por tanto la generación de riqueza es palpable.

Para concluir este punto, agregamos que el *capital contable* de las empresas es el que resulta entre los activos y pasivos, en pocas palabras es *la diferencia aritmética entre el activo y el pasivo*, cuyo resultado es del que se puede disponer de forma quizá no inmediata, pero si libre de gravamen, a este Capital Contable es el que es susceptible de cobrar un impuesto pues es sobre la generación de riqueza que se espera de la actividad desarrollada.

3.1.3 Origen del Impuesto al Activo.

A finales de los años ochenta a propuesta de Carlos Salinas de Gortari, entonces Presidente de la República, se puso a discusión este nuevo impuesto ante el Congreso de la Unión, el cual después de pasar por el proceso legislativo, lo aprobó y puso en vigor en enero de 1989.

El origen de este impuesto, está basado en una tendencia existente en aquella época de que un número importante de contribuyentes, declaraban que operaban con pérdidas para efectos de Impuesto Sobre la Renta, pero que ilógicamente adquirirían numerosos activos, por ello se pretendía cobrar impuestos a los contribuyentes por simple tenencia de bienes, mismos que materia contable se les denomina como activos,

Otra razón para crear este impuesto fue sin duda, la falta de recursos y la próxima apertura de las barreras comerciales entre nuestro país y el vecino del norte, por lo que era inevitable que con el tratado del Libre Comercio, entraran a nuestro país nuevas y grandes empresas, orillando a las empresas nacionales a tener que invertir de inmediato para no desaparecer, recurriendo en consecuencia al crédito que tenían a su alcance, por lo que el objeto principal que dio origen a este impuesto fue el Activo Neto de las empresas, según lo manifestaba el artículo 2 de la Ley relativa.

Por otro lado, los pasivos se encontraban contemplados en el artículo 5 de la misma Ley, medularmente decía que las deudas se deducirían del total de activos generados en el ejercicio, de tal forma que del remanente que hubiera entre activos y pasivos (*deudas*), se obtenía al activo neto de la empresa.

El problema inicial de este tributo, era que para efectos de su cálculo, sólo permitía deducir las deudas cuyos acreedores hubieran sido personas físicas o morales de nacionalidad mexicana excluyendo a las personas residentes en el extranjero así como al sistema financiero.

La situación era grave, ya que la mayor parte de los créditos otorgados a las empresas provenían del sector financiero y en menor proporción eran de origen extranjero, lo que provocó la inconformidad de muchos contribuyentes, por que no se les reconocía un gasto tomando en cuenta elementos subjetivos como la calidad de los acreedores dando pie a la interposición de diversos juicios de amparo.

3.1.4 Justificación del Impuesto al Activo

Este impuesto tuvo como justificación, que el Estado obtuviera una mayor recaudación, al implantarlo como complemento del Impuesto Sobre la Renta y con ello gravar el valor de los activos (*bienes*) que generan riqueza y que forman parte del patrimonio de los contribuyentes, mismos que van aumentando con el paso del tiempo y sobre todo en respuesta a la tendencia de las empresas a presentar declaraciones sin impuesto a cargo del mencionado Impuesto Sobre la Renta, pero a la par se incrementaban los activos que poseían.

El objetivo, fue incorporar un gravamen a cargo de las empresas residentes en México o de empresas extranjeras con establecimientos permanentes en nuestro país a razón de una tasa del 2%, sobre el valor anual del activo neto de las actividades empresariales, así lo manifestaba la propuesta original de la siguiente forma:

*“la base del mismo fuera el valor del activo neto del ejercicio; concepto que a decir de la misma iniciativa, se forma por la diferencia que se obtenga de restar al valor anual del activo, el valor anual del pasivo”.*¹

Estos valores descansaban en valores promedios mensuales de los diversos componentes del activo y del pasivo del contribuyente, a través de los cuales, se obtiene el activo neto y en consecuencia el importe del impuesto a pagar.

De esta forma, se estableció esta contribución como un complemento del impuesto sobre la renta, encaminado al principio sobre actividades empresariales, por lo que se propuso inicialmente que una cantidad equivalente al pagado como pago provisional del ejercicio anterior, fuera el mismo que se pagara durante los primeros pagos provisionales del siguiente ejercicio, en tanto se obtenía el cálculo y pago del ejercicio anual inmediato anterior, de cuyos valores se podrían obtener los pagos provisionales subsecuentes.

3.1.5 Fundamento Legal

El fundamento Legal de este impuesto que conformaba el pago de este impuesto hasta el año 2006, se encontraba en la propia Ley del Impuesto al Activo, publicada el 1º de Enero de 1989, en particular en los artículos 1, 2, 5, 5-A, 7 y 13 de la ley antes señalada, así como por su Reglamento, mismos que establecen en primer lugar a las personas obligadas al pago del impuesto, el objeto del mismo y la base gravable para su cálculo, así como el procedimiento de pago ya sea provisional o anual, de las cuales están contenidas diversas Resoluciones Miscelánea Fiscal.

¹ **Gaceta Parlamentaria** del día 16 de Diciembre de 1988, Cámara de Diputados, H. Congreso de la Unión., <http://gaceta.diputados.gob.mx/>

3.1.6 Estructura del Impuesto al Activo hasta el año 2006.

La estructura del Impuesto al activo, está supeditado al monto final calculado por Renta por ser complementario de éste último, lo que quiere decir que si es inferior el pago por renta al monto final calculado por Activo, deberá pagarse este último en su lugar, lo que quiere decir que ambos impuestos se deben calcular simultáneamente, a fin de conocer la cantidad mayor que resulte entre ambos.

En segundo término, el Impuesto al Activo es un impuesto anual, lo que significa que los pagos provisionales son a cuenta del impuesto al término del ejercicio, cuya declaración debe presentarse en los mismos tiempos que la determinada para el Impuesto Sobre la Renta.

En tercer lugar y no por ello menos importante, la Ley del Impuesto al Activo establece por un lado, que la base gravable del impuesto se compone por el promedio de activos (*ya sea fijo, financiero, terrenos inventarios, etc.*), pero de igual forma, la base gravable se conformaba con las deducciones contempladas en el artículo 5 de la Ley vigente hasta el año 2006, calculadas a razón del 1.80%, en términos del artículo 2 de la Ley.

En cuarto lugar, tenemos que la Ley vigente en 2006, desde hace ya algún tiempo otorgaba dos posibilidades de pago del impuesto, por un lado, se podía obtener el impuesto a partir de calcular el activo que se tenía al momento de que terminó el ejercicio que de deba pagar, en términos del artículo 2 de la Ley o por el otro, en lugar de aplicar este artículo, *"los contribuyentes podrán determinar el Impuesto al Activo, del ejercicio conforme a lo dispuesto por el artículo 5-A."*²

Esta última disposición, establece que de tomar esta opción, el impuesto se debe calcular tomando en cuenta el activo que se tenía cuatro ejercicios antes del ejercicio en el que se presentará la declaración, no importando que el cuarto ejercicio anterior haya sido irregular, lo que significa que si se está por pagar el ejercicio de 2006, se debe calcular el impuesto a partir de los activos que se tenían en el ejercicio 2002.

Ahora bien, a esa cantidad que correspondió al año 2002, se actualiza hasta el año 2006, la cantidad que resulte de esa actualización, es la que debe enterarse, hay que hacer énfasis que una vez que se ha tomado esta opción, el contribuyente no puede cambiar de método para calcular el impuesto.

Sin embargo, el que el Impuesto al Activo sea un impuesto anual, no resulta óbice para que la aplicación de las reglas sean aplicables a todos los contribuyentes que estén bajo sus supuestos desde el inicio de la vigencia del mismo, ni que a partir de ese instante exista la obligación de determinar el monto a partir de las reglas simples de su cálculo por lo que crea en ese momento un vínculo jurídico y material para los contribuyentes sujetos al pago de dicho impuesto.

Para finalizar, es pertinente mencionar que al Impuesto al Activo, debían efectuarse pagos provisionales en términos del artículo 7 de la Ley del Impuesto al Activo, mismo que estaba subdividido en dos fases:

² **Barrón Morales, Alejandro**, "Estudio Práctico de la Ley del Impuesto al Activo", México, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., Edición 1998, México, Pp. 72.

La primera fase, consistía en calcular los pagos provisionales del ejercicio 2006 basado en los cálculos obtenidos del pago del ejercicio anual anterior.

¿Qué es esto?, pues que si se va a efectuar el pago provisional de junio 2006, debo tomar en cuenta la cantidad que se pagó por el impuesto anual del ejercicio 2005, a dicha cantidad la actualizo en términos del artículo 7 antes transcrito.

Ya que se obtuvo el factor de actualización, se aplica a la cantidad que se pagó en el ejercicio de 2005, a la cantidad que resulte, la divido entre doce y el resultado lo actualizo por los meses transcurridos desde la presentación de esa declaración al mes en que se deba pagar el impuesto.

De lo anterior, si queremos obtener el monto a pagar para el mes de junio, a la cantidad así obtenida se le acreditan los pagos provisionales hechos con anterioridad en el mismo ejercicio.

El ejemplo práctico lo encontramos en la siguiente estimación calculada de forma hipotética que nos dice:

Factor de Actualización	1.04053276
Multiplicado por el impuesto que correspondió en el ejercicio anterior	\$30,600
Impuesto actualizado al ejercicio 2006	\$31,840
Dividido entre doce nos dan	\$2,653
Por el número de meses comprendidos en el período hasta el mes que se efectúa el pago en Junio	6
Impuesto calculado en Junio 2006	\$15,920
Menos los pagos provisionales efectuados en el mismo ejercicio	\$13,259
Impuesto provisional a pagar en Junio de 2006	\$2,661

Ésta es la primera fase para obtener el monto del pago provisional del Impuesto al Activo del ejercicio de 2006; sin embargo, el problema principal de la segunda fase del cálculo del impuesto radica esencialmente en que al calcular el impuesto relativo para los meses de enero, febrero y marzo, aún no se ha obtenido el monto del impuesto anual que se debe pagar por el ejercicio anterior (2005), dato que serviría para hacer el cálculo correspondiente a los tres primeros meses del ejercicio correspondiente en este caso hipotético al año 2006.

El problema se soluciona fácilmente al tomar la misma cantidad del impuesto que se pagó durante el mes de diciembre de 2005, que es exactamente lo mismo que considerar el método transcrito anteriormente, sólo que se toman las cantidades del ejercicio 2004, cuyo pago anual presentado en marzo de 2005, cantidad que sirvió para calcular el monto del pago provisional de los meses de abril a diciembre de ese mismo año 2005 y que servirá por igual para el cálculo de los meses de enero a marzo de 2006.

Así es como se ha estructurado el pago del Impuesto al Activo, pues a pesar de ser un impuesto de control del Impuesto Sobre la Renta, guarda características que lo hacen muy diferente, aunque se encuentre supeditado a la posibilidad de que se pague más o menos por Renta, así como la paridad de los tiempos para pagar ambos gravámenes.

3.2 EL HECHO GENERADOR

3.2.1 Supuestos del Hecho Generador.

El artículo 1 de la Ley del Impuesto al Activo, decía claramente que este impuesto se pagará por las personas físicas con actividad empresarial o por las personas morales, inscritas en el RFC, independientemente de la actividad preponderante a la que se dediquen, estableciendo como únicas salvedades a las entidades, municipios, empresas paraestatales, partidos políticos, donatarias autorizadas y a algunas empresas del sector primario.

En ese sentido, los supuestos del hecho generador pueden ser muchos, profesionista que presta sus servicios de forma independiente, empresa pequeña, mediana o grande, o bien que sean pertenecientes a un grupo corporativo y que una controle los ingresos y egresos de todas presentando el pago de impuesto de forma consolidada, pero que en general, al estar practicando las actividades que se encuentran en los capitulados de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es motivo para considerarse que se encuentran dentro de los supuestos generadores del tributo por la sola tenencia de activos.

3.2.2 Sujetos constreñidos al pago del Impuesto al Activo.

El artículo 2 de la Ley del Impuesto al Activo, establece los sujetos pasivos que esta Ley contempla a todos aquellos sujetos del impuesto (*personas físicas o morales*) constituidos en particular por:

- I. Sociedades mercantiles, o bien, siendo personas físicas que tengan actividades preponderantemente empresariales, instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles, así como las asociaciones en participación siempre y cuando se realicen a través de éstas, actividades empresariales.
- II. Que aún siendo personas residentes en el extranjero, tengan un establecimiento permanente en el país, por lo cual están obligadas al pago del Impuesto de referencia por lo que respecta a dicho establecimiento y en su caso, por los inventarios que mantengan en territorio nacional para ser transformados ó bien, que ya hubiera sido transformado por otro contribuyente sujeto a este impuesto.
- III. Las personas que a su vez otorgan el uso o goce temporal de bienes (*incluyendo los inmuebles contemplados en la LISR*), que sean utilizados para actividades de otro contribuyente de los mencionados en los párrafos anteriores. Lo que quiere decir que no importando la actividad de la persona, por el solo hecho de arrendarle a un contribuyente del Impuesto al Activo, basta para que se encuentre obligado a pagar el impuesto relativo al bien que está arrendando.

Es necesario recordar, que la misma Ley del Impuesto al Activo, establece a estos contribuyentes como exentos de pago de este impuesto, porque a su vez no son contribuyentes del ISR, o bien se trata de pequeños comerciantes de mercados y que a su vez pagan también ISR, pero que pertenecen a su régimen preferente.

También se exente de este impuesto a los propietarios de inmuebles sujetos al régimen de rentas congeladas y asociaciones deportivas que no tengan fines de lucro, imprimiendo así, el sello extrafiscal del impuesto para incentivar determinada actividad o bien para proteger a una parte de la sociedad que necesita de la ayuda del estado al no estar obligados a pagar impuestos,

Asimismo, este artículo establece que el contribuyente obligado al pago de este impuesto no está obligado al pago del impuesto en los siguientes casos:

No se pagará el impuesto por el periodo preoperativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades, los dos siguientes y el de liquidación, salvo cuando este último dure más de dos años.

Lo anterior no es aplicable cuando se habla de fusión o escisión de sociedades, estableciendo así, la obligación de tributar a los contribuyentes que hayan fusionado o escindido por lo que se considera que están en periodo preoperativo y por lo tanto, deberán pagar el durante el siguiente año al de haberse celebrado dicha fusión o escisión.

3.2.3 Momento en que se hace exigible la Contribución.

La misma Ley del Impuesto al Activo, establece que la sola tenencia de activos es motivo para ser sujeto de pago del impuesto, así pues, al adquirir el particular el activo, está obligado a reportarlo en la declaración del siguiente período.

En este caso particular, la Ley del Impuesto al Activo en su artículo 7, establece que el pago del mismo se debe hacer el día 17 del mes siguiente al del ejercicio que se paga el impuesto, esto es que, si se va a pagar el impuesto relativo al mes de enero en ese mismo periodo se adquirió el activo, la fecha límite de pago provisional considerando ese nuevo activo debe ser presentada el día 17 de febrero de ese mismo año.

Para la presentación de la declaración anual del impuesto, se siguen las mismas reglas que han quedado establecidas para el Impuesto Sobre la Renta, mismas que establecen que la fecha límite de la presentación de la declaración anual debe presentarse a más tardar el día 30 de marzo de cada año, para las personas morales y 30 de abril para las personas físicas.

3.2.4 Obligación de los gobernados a presentar declaración del Impuesto al Activo a través del Servicio de Administración Tributaria.

Si bien es cierto que la propia Ley del Impuesto al Activo, en particular los artículos 7 y 8, no establecen con claridad si los contribuyentes de este impuesto

deben enterarlo en las oficinas del Servicio de Administración Tributaria, se debe entender que ese órgano desconcentrado es el único facultado para recaudarlo.

Sin embargo, la facultad del Servicio de Administración Tributaria, como ente recaudador de impuestos federales no está especificado en los numerales citados con anterioridad, por lo que es necesario recordar que en primer lugar, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (*misma que deriva del artículo 89 Constitucional*), establece con claridad en su artículo 26 fracción lo siguiente:

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal

Artículo 26.- *Para el despacho de los asuntos del orden administrativo, el Poder Ejecutivo de la Unión contará con las siguientes dependencias:*

... Secretaría de Hacienda y Crédito Público...

Artículo 31.- *A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:*

...XI.- Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales; ...

De lo anterior, se desprende que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la dependencia encargada del cobro de los impuestos así como de las contribuciones de mejoras, derechos, productos, y aprovechamientos federales, así pues, como Órgano desconcentrado de esta Secretaría, el Servicio de Administración Tributaria tiene la facultad de cobrar impuestos en los artículos 1, 2, 7 fracciones I IV y XVI, de la Ley relativa, mismos que a la letra disponen:

Ley del Servicio de Administración Tributaria

Artículo 1o. *El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta Ley.*

Artículo 2o. *El Servicio de Administración Tributaria tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria...*

Artículo 7o. *El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:*

I. *Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable;*

IV. Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal;

En esa tesitura, es evidente que por permitirlo así la Ley, parte de la administración centralizada del Gobierno Federal, puede escindirse de ella, con el objeto de hacer más eficiente la actividad que tiene encomendada, de tal modo que si la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene la facultad de cobrar los impuestos para el gasto federal, puede ésta a su vez, delegar dicha responsabilidad en un organismo especializado en determinación y cobro de impuestos con el objeto de eficientar la recaudación, siempre y cuando las leyes expedidas expresamente por el Congreso de la Unión así lo permitan, lo que da sustento a que las autoridades sólo pueden hacer lo que las leyes les permitan.

Es así, que la obligación de pagar el Impuesto al Activo por parte de los gobernados a través del Servicio de Administración Tributaria, se encuentra determinada por las razones antes expuestas y sustentada por el fundamento que se ha creado por el Poder Legislativo, mismo que sirve de soporte para dotar de legalidad al actuar de la autoridad administrativa, estableciendo bases para el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los particulares y los límites de las autoridades que están encargadas de su cobro.

3.3 NATURALEZA DEL IMPUESTO AL ACTIVO HASTA 2006

3.3.1 Elementos del Impuesto al Activo

Para hablar de los sujetos del Impuesto al Activo en el año 2006, es necesario remitirnos a lo establecía el artículo 1 de la Ley, relativa pues mencionaba que los sujetos pasivos y que estaban obligados al pago de este tributo son genéricamente, las personas físicas con actividad empresarial, así como a las personas morales sean nacionales o bien, con residencia permanente en el país, por sujeto activo considera que es innecesario abundar que se trata de la Federación a través del Servicio de Administración Tributaria.

En segundo lugar, estaba el objeto del impuesto que el mismo artículo 1 establece como tal a los Activos, donde quiera que se encuentre y que sea de la propiedad de dicha persona ya sea física o moral, de nacionalidad mexicana o extranjera, aún y a pesar de que ésta no cuente con establecimiento permanente en territorio mexicano, pero que mantenga activos o inventarios en suelo nacional que vayan a ser transformados o lo hayan sido, ya sea por ellos o por otro contribuyente.

La base del impuesto estaba conformada por lo que establecían los artículos 2 y 5 de la misma Ley, ya que el artículo 2 en comento establecía los aspectos positivos del impuesto compuesto por inversiones, Cuentas y Documentos por cobrar, Intereses devengados a favor, Terrenos, Activo fijo, Gastos y Cargos Diferidos.

Por lo que toca al artículo 5 de la misma Ley, se encontraban al promedio de las deudas contabilizadas en el ejercicio, las cuales constituyen el elemento negativo del impuesto del cual se ha hablado mucho en el presente capítulo.

Finalmente La tasa del impuesto en términos de la Ley vigente hasta 2006 era del 1.8% aunque es pertinente recordar que cuando esta Ley nació a la vida jurídica era de un 2% y al modificarse el 28 de Diciembre de 1994 la tasa pasó de un 2% a un 1.8%.

Ahora bien, con gran técnica legislativa el Congreso Federal de aquella época, estableció la el mecanismo para aplicar tasa en los casos de los pagos provisionales y para los contribuyentes que habían optado por lo dispuesto por al artículo 5-A, dentro de una disposición de vigencia anual, así como en una transitoria, fijó detalladamente que los contribuyentes debían hacer una reducción de la tasa aplicable que iba del 2% hasta llegar a ser la del 1.8%, sin dejar resquicios que fueran utilizados por el Ejecutivo.

Para dar una mejor perspectiva de lo que se asevera, es necesario recordar lo que tales artículos establecían:

Disposiciones de Vigencia Anual de la Ley del Impuesto al Activo

Artículo Sexto.- *Para efectos de lo dispuesto por el artículo anterior, se aplicarán las siguientes disposiciones:*

III.- *Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 7o. de la Ley del Impuesto al Activo, para determinar los pagos provisionales del ejercicio de 1995, los contribuyentes podrán disminuir en un 10% el impuesto que les correspondió en el ejercicio inmediato anterior.*

Durante los meses de enero y febrero de 1995, los contribuyentes podrán determinar sus pagos provisionales disminuyendo en 10% la cantidad que se hubiera determinado para los pagos provisionales del ejercicio inmediato anterior.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO

Artículo Sexto-Bis.- *Para los efectos del ARTICULO QUINTO de esta Ley, se estará a las siguientes disposiciones:*

II.- *Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el artículo 5o-A de la Ley del Impuesto al Activo, podrán disminuir en un 10% el impuesto que les hubiera correspondido en el ejercicio anterior de que se trate.*

Lo dispuesto en el párrafo anterior, sólo será aplicable en los casos en que el impuesto que les hubiera correspondido en el ejercicio anterior de que se trate se haya determinado aplicando la tasa a que se refiere el artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Activo vigente hasta el 31 de diciembre de 1994...

TRANSITORIO

UNICO.- *La presente Ley entrará en vigor a partir del 1o. de enero de 1995.*

México, D.F., 20 de diciembre de 1994.- Dip. José Ramírez Gamero, Presidente.- Sen. José Luis Soberanes Reyes, Presidente.- Dip. Martina Montenegro Espinoza, Secretaria.- Sen. Mario Vargas Aguiar, Secretario.- Rúbricas".

En cumplimiento de lo dispuesto por la fracción I del Artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y para su debida publicación y observancia, expido el presente Decreto en la residencia del Poder Ejecutivo Federal, en la Ciudad de México, Distrito Federal, a los veintisiete días del mes de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro.- Ernesto Zedillo Ponce de León.- Rúbrica.- El Secretario de Gobernación, Esteban Moctezuma Barragán.- Rúbrica.

Lo anterior, refuerza la afirmación de que era el propio Congreso Federal el encargado de sentar las bases para poder hacer el cálculo respectivo al Impuesto al Activo, pues al modificar la tasa, implicaba que al calcular el impuesto en términos del artículo 5-A y 7 de la Ley, se tuviera la claridad respecto de cuál tasa aplicar, si la del 2% o bien, la del 1.8%, por lo que fue el mismo Legislativo, el que aclarara ese punto, en virtud de que es el único facultado para tal efecto.

En ese contexto, debe decirse que los elementos del impuesto del Impuesto al Activo, antes citados son de tipo esencial, pues de lo contrario al no estar presente alguno de estos elementos, el impuesto no puede existir, por lo que en este caso los elementos generales del impuesto coinciden con elementos que se consideran en la determinación del Impuesto al Activo, toda vez que son vitales para sustentar la existencia del impuesto, pues de lo contrario se violarían las garantías de Legalidad, Equidad y por supuesto el de Proporcionalidad.

3.3.2 Pasivos que infieren directamente en los activos de las empresas.

El punto medular de la base del Impuesto al Activo vigente hasta el año de 2006, es básicamente que los pasivos son parte fundamental de la base gravable, pues el cálculo del impuesto está sentado sobre todo un sistema que está integrado tanto por los aspectos positivos como por los negativos del impuesto.

Se dice que pertenece a todo un sistema no solo fiscal si no contable, pues al hablarse de un impuesto que desde su origen gravaba al Activo neto de las empresas, es necesario retomar la diferencia existente entre la lista de Pasivos, y la de Activos, cuyo resultado es el *activo neto*, el cual se debe considerar como afecto al pago de impuestos, por lo que hasta el año 2006, la Ley relativa así consideraba a las deudas como parte de la base del impuesto y éstas se encontraban contempladas en el artículo 5 de la Ley en comento.

Dicho numeral establecía en su parte conducente lo siguiente:

Artículo 5. *Los contribuyentes podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, las deudas contratadas con empresas residentes en el país, con establecimientos permanentes ubicados en México*

de residentes en el extranjero o en el extranjero, siempre que se trate de deudas no negociables. También podrán deducirse las deudas negociables en tanto no se le notifique al contribuyente la cesión del crédito correspondiente a dichas deudas a favor de una empresa de factoraje financiero, y aun cuando no habiéndosele notificado la cesión el pago de la deuda se efectúe a dicha empresa o a cualquier otra persona no contribuyente de este impuesto.

Segundo párrafo (Se deroga).

Para los efectos de este artículo, los contribuyentes deducirán el valor promedio de las deudas en el ejercicio de que se trate. Dicho promedio se calculará sumando los promedios mensuales de los pasivos y dividiendo el resultado entre el número de meses que comprende el ejercicio. Los promedios se determinarán sumando los saldos al inicio y al final del mes y dividiendo el resultado entre dos.

Las personas físicas podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, además, un monto equivalente a quince veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Cuando dicho monto sea superior al valor del activo del ejercicio, sólo se podrá efectuar la deducción hasta por una cantidad equivalente a dicho valor.

De la transcripción anterior, se desprende que el artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo permitía la deducción de deudas, teniendo por objeto gravar la diferencia de la existencia de pasivos sobre la existencia de activos, pues es así como se lograba saber la realidad sobre la capacidad contributiva de los particulares, misma que sería tomada en cuenta al momento de efectuar el pago del impuesto.

Dicho de otra forma, los pasivos que infieren directamente en los activos de las empresas, son bienes a pesar de ser activos, por estar en condiciones amortización pendiente, no pueden ni deben ser considerados como generadores de riqueza, toda vez que de ellos aún no se ha obtenido la ganancia que se espera de ellos de manera clara, ya que buena parte de lo que pudieran generar se destina principalmente al pago de la deuda por la cual fueron adquiridos dichos bienes.

Así pues, el Impuesto al Activo vigente hasta el año 2006, consideraba entre otras cosas a los activos concentrado en el promedio de activos financieros, activos fijos, terrenos, gastos y cargos diferidos, pero de igual forma se consideraba a las deudas adquiridas por los contribuyentes lo que indicaba que no solamente se contemplaba a los elementos positivos del impuesto si no a los negativos, cuya conjunción nos arroja al activo que en realidad es el que podría generar el capital contable que estima el impuesto.

De hecho el capital contable, es el que se entiende como activos netos, es decir, activos totales disminuidos de los pasivos, dicha diferencia le da un derecho de ganancia a los propietarios, por transacciones y otros eventos o circunstancias que afectan una entidad, el cual se ejerce mediante reembolso o distribución, lo que hace que de esa forma se vea que el activo que da derechos y obligaciones, es precisamente el activo libre de gravámenes.

Ahora bien, según el artículo 5 de la Ley, el contribuyente puede deducir para efectos del cálculo del impuesto a el promedio de Pasivo o de deudas que hubieran resultado al momento de efectuar el cálculo del impuesto, dicho promedio de deuda, es resultado de la contabilización de los estados financieros y de papeles de trabajo que en materia contable arrojan la historia económica y fiscal de la empresa, por lo que retomando el cálculo hipotético que anteriormente se hiciera del impuesto quedaría de la siguiente forma:

Promedio de activos financieros	\$1,400,000.00
Mas (+)	
Promedio de activos fijos, inventarios, terrenos, cargos y gastos diferidos	\$1,200,000.00
Es igual a (=) Valor del Activo en el ejercicio	\$2,600,000.00
Menos (-)	
Promedio Deudas siempre que sean comprobables	\$900,000.00
Es igual a (=) BASE GRAVABLE	\$1,700,000.00
Por (x)	
Tasa del Impuesto	1.80%
Es igual a (=) IMPUESTO DEL EJERCICIO	\$30,600.00

Es decir que a la cantidad de \$2,600,000.00, que era el valor total de activos, se le resta el promedio de pasivos en cantidad de \$900,000.00, cuyo resultado daba \$1,700,000.00, a dicha cantidad se le aplica el porcentaje de 1.8% establecido en el artículo 2 de la ley vigente hasta ese entonces y el resultado es el impuesto a pagar por el ejercicio en cantidad de \$30,600.00, dando justicia a la base de este impuesto, pues toma en consideración el activo que realmente está libre de gravamen y por tanto debe considerarse como base del pago de impuesto.

CAPÍTULO IV

LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO VIGENTE PARA EL AÑO 2007

4.1 JUSTIFICACIÓN DEL EJECUTIVO PARA ELIMINAR LAS DEDUCCIONES DE LAS DEUDAS DEL IMPUESTO AL ACTIVO EN EL EJERCICIO 2007

4.1.1 Estimaciones para la recaudación del ejercicio 2006

El día 05 de Diciembre del año 2006, el Poder Ejecutivo mandó una iniciativa de reforma al Impuesto al Activo al Congreso de la Unión, aduciendo que se provocó una erosión en la base del impuesto, al deducir la totalidad de las deudas, ya que de conformidad con la Ley de Ingresos de la Federación, se estimó una recaudación aproximada de 13 mil millones de pesos por este concepto y según sus cálculos, para el cierre del ejercicio 2006, sólo se recaudaron 9 mil millones¹.

El Ejecutivo, agrega en dicha propuesta que el impuesto al activo dejó de cumplir con su finalidad primordial debido a la erosión de su base gravable, situación que se acentuó por la deducción de las deudas contratadas con el sistema financiero y con residentes en el extranjero, en atención a la declaratoria de inequidad del artículo 5 de la Ley relativa, lo que a su criterio trajo por consecuencia, que los contribuyentes que no tenían a su cargo impuesto sobre la renta, en ocasiones tampoco tuvieran a su cargo impuesto al activo.

Otra justificación del Poder Ejecutivo, radicó esencialmente en que se redujo notablemente la eficiencia y eficacia de esta contribución, como un medio de control para efectos del impuesto sobre la renta, culpando de tal situación a diversos estímulos otorgados en esta materia.

Para dar sustento a esta afirmación el Ejecutivo se basó en información por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores del tercer trimestre de 2006, misma que establecía que existía un monto importante por concepto de impuestos diferidos del pasivo de las empresas que cotizan en bolsa, lo que en otros términos es igual a decir que ese dinero fue invertido en acciones del mercado de dinero, en vez de enterarse al fisco federal.

En este sentido, con el propósito de poder disminuir el diferimiento del impuesto así como de fortalecer y sostener la finalidad que dio origen a la creación del impuesto al activo, se propuso al H. Congreso de la Unión, reformar la Ley del Impuesto al Activo, a efecto de que el cálculo de dicho gravamen se realizara únicamente considerando el valor del activo en el ejercicio, sin deducción de las deudas contratadas

A decir de la propuesta enviada, se estaría atendiendo a la capacidad contributiva de los contribuyentes, pues el objeto supuestamente era gravar los activos concurrentes a la obtención de utilidades, término muy criticable, pues se eliminaban

¹ **Iniciativa de Reformas a diversas disposiciones fiscales** publicada en la Gaceta Parlamentaria el día 06 de Diciembre de 2006, Cámara de Diputados H. Congreso de la Unión, <http://gaceta.diputados.gob.mx/>

características esenciales para determinar la base del impuesto y solo se mantenían algunas.

4.1.2 Impacto causado por la interposición de Juicios de Amparo en contra del impedimento que existía en el Artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo.

En la propuesta de reformas a la ley el Ejecutivo, acusó que la baja de la recaudación de este impuesto se debía a la resolución tomada por la Corte sobre diversos amparos, que reclamaban la Inconstitucionalidad del Artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su momento dedujo oportunamente que la exclusión que consagraba el artículo de referencia, lo hacía inconstitucional ya que violaba la garantía de equidad tributaria establecida en la Constitución, pues por un lado, se daba un trato inequitativo a los contribuyentes que contratan deudas con empresas residentes en el extranjero que no tienen establecimientos permanentes ubicados en México, ya que tanto dichas deudas al igual que las demás, afectan en la mismo sentido la base del impuesto que es la tenencia de activos destinados a actividades empresariales, y por tanto al no permitir su deducción hacía evidente que se les daba un trato desigual sin que existiera razón alguna que justificara su exclusión.

En segundo término, con dicho impedimento de deducción se hacía una distinción injustificada entre deudas que afectaban la ganancia mínima presunta originada por la tenencia de activos, el cual era el objeto del tributo; en ese sentido, al detectarse acertadamente que con la imposibilidad de deducir deudas, por causas que no dependían de los contribuyentes, sino de la calidad de sus acreedores, ocasionaba un trato desigual a iguales, pues mientras a unos se les permitía la deducción de las deudas que afectan su ganancia mínima presunta, a otros no, a pesar de que también afectan tal ganancia.

Basado en lo anterior, la Suprema Corte concluyó que no existía razón alguna para permitir la distinción establecida en el artículo 5o. de la Ley del Impuesto al Activo, respecto de las deudas que pueden deducirse al valor del activo en el ejercicio, para fijar la base gravable del impuesto y las que no pueden considerarse para ese efecto, en atención a que dichas operaciones constituyen por igual un pasivo para el contribuyente en sus registros contables y no un activo propiamente dicho, respecto del cual se encuentre obligado a pagar el tributo, sobre todo si se toma en cuenta que el objeto de la contribución lo constituye este último, según se desprende del artículo 2o. de la ley respectiva.

4.1.3 Necesidad de elevar la recaudación

Sabemos que nuestro país tiene un grave problema de recaudación de recursos que satisfagan oportunamente las necesidades del presupuesto federal, pues a decir de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el monto que se obtiene por recaudación es cercano al 9.9% del total del PIB,² cifra que es muy inferior a las que obtienen nuestros

² Informe sobre Gestión Tributaria Cuarto Trimestre del 2006, página electrónica del Servicio de Administración Tributaria www.sat.gob.mx,

socios comerciales, pues ello indica que necesariamente debe dejarse de depender en exceso de los ingresos petroleros y deben obtenerse ingresos de otra fuente distinta a la petrolera y la fiscal como ha quedado apuntado en capítulos anteriores, es por excelencia la mejor forma de obtener ingresos por parte de todo Estado, esto último fue sostenido a lo largo de la iniciativa de reformas.

Sin embargo, en la actualidad la recaudación de impuestos, México atraviesa una grave desventaja con otras naciones, ya que si bien es cierto obtienen una mayor cantidad de ingresos por concepto de impuestos, no menos cierto es que la administración pública es compacta y hace que el gasto corriente no sea tan dispendioso, aunado a la inversión en áreas como investigación y desarrollo científico y tecnológico que son motores de mejoramiento económico, ya que optimizan entre otras cosas los recursos que se utilizan dejando un marcado mejoramiento en el ingreso de sus integrantes.

Esto es evidentemente un grave problema no solo administrativo si no de estabilidad social, razón por la cual sería justificable que se modifiquen las Leyes Tributarias a efecto de asegurar los ingresos necesarios para cubrir cabalmente el mandato que el pueblo Mexicano le ha encomendado al su aparato gubernamental, pero ello no quiere decir que se deba pasar por encima de los derechos fundamentales de los individuos que integran a esta nación.

4.1.4 Impacto real de las reformas al Impuesto al Activo

El impacto que sufre el impuesto con las reformas hechas al Impuesto al Activo, salta a la vista y para tal efecto me remito a lo que dice la publicación en el Diario Oficial de la Federación, el día 27 de Diciembre de 2006, que en la parte que nos interesa expone:

Ley del Impuesto al Activo³

ARTÍCULO SEXTO. Se **REFORMAN** los artículos 2o., primer párrafo; 5o.-A, primer párrafo; 5o.-B; 9o., último párrafo; 13, fracciones I, segundo párrafo y V, y 13-A, fracciones I y III, primer párrafo, y se **DEROGAN** los artículos 5o.; 12-A; 12-B y 13, fracción I, último párrafo, de la Ley del Impuesto al Activo, para quedar como sigue:

Artículo 2o. El contribuyente determinará el impuesto por ejercicios fiscales aplicando al valor de su activo en el ejercicio, la tasa del 1.25%.

.....
Artículo 5o. (Se deroga).

Artículo 5o.-A. Los contribuyentes podrán determinar el impuesto del ejercicio, considerando el que resulte de actualizar el que les hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior de haber estado obligados al pago del impuesto en dicho ejercicio, sin incluir, en su caso, el beneficio que se deriva de la reducción a que se refiere la fracción I del artículo 23 del Reglamento de esta

³ Secretaría de Gobernación "Diario Oficial de la Federación", Cuarta Sección, Diciembre 27 de 2006, México, Publicación electrónica www.dof.gob.mx

Ley ni las deudas correspondientes al mismo ejercicio. En el caso en que el cuarto ejercicio inmediato anterior haya sido irregular, el impuesto que se considerará para los efectos de este párrafo será el que hubiere resultado de haber sido éste un ejercicio regular.

.....

Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto al Activo

ARTÍCULO SÉPTIMO. *En relación con la Ley del Impuesto al Activo, se estará a lo siguiente:*

*I. Para los efectos del artículo 5o.-A de la Ley del Impuesto al Activo, a partir del ejercicio fiscal de 2007, los contribuyentes que apliquen la opción a que se refiere el citado precepto considerarán el impuesto actualizado que les hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior, **sin deducir del valor del activo de dicho ejercicio las deudas correspondientes al mismo ejercicio.***

*II. Para los efectos de los artículos 7o. y 13 fracción II, de la Ley del Impuesto al Activo, los contribuyentes determinarán los pagos provisionales correspondientes al ejercicio fiscal de 2007 con base en el impuesto actualizado que les hubiera correspondido en el ejercicio inmediato anterior, **sin deducir del valor del activo de dicho ejercicio las deudas correspondientes al mismo ejercicio.***

De la transcripción anterior, se desprende que en primer lugar a decir del Artículo SEXTO transitorio de la Ley, la tasa del impuesto se reduce de un 1.8% a un 1.25% y la base del impuesto debe considerar a la totalidad de activos establecido en el artículo 2 y por tanto, las empresas están obligadas a calcular a la suma de promedios de los activos al derogarse el artículo 5 de la Ley.

Por otro lado, para el Artículo SÉPTIMO transitorio, los contribuyentes se ven obligados a no considerar las deudas que se hayan contratado en años anteriores si han optado por la forma que estable el artículo 5-A, lo que significa que deberán tomar en consideración, únicamente a los activos de cuatro años atrás, sin posibilidad de descontar de esos montos las deudas contratadas en aquellos periodos de tiempo.

De igual forma, para los efectos de cálculo del pago provisional consignado en el artículo 7 de la Ley, del cual ya se habló en el capítulo anterior, se deberán tomar en cuenta las cantidades actualizadas que se pagaron en el ejercicio inmediato anterior, pero sin considerar las deudas lo que significa que hay un cambio substancial en el monto que se paga en este 2007, respecto a lo que se venía pagando en el año 2006.

En conclusión, es de vital importancia señalar que la tasa del impuesto es sólo una parte del mismo, ya que su aplicación es la fase final del impuesto, toda vez que estamos ante todo un sistema de cálculo y cada uno de sus pasos debe ser determinado en la Ley y a su vez esa determinación debe guardar coherencia con los principios económicos que se han venido mencionando a lo largo del presente trabajo.

4.2 EFECTOS CAUSADOS EN LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO AL ACTIVO

4.2.1 El activo total de las empresas, es el objeto de este impuesto al no permitir la deducción de las deudas.

Con las reformas hechas la Impuesto al Activo, se entiende ahora que únicamente se deberán tomar en cuenta la totalidad de los activos de los contribuyentes, conformados por la suma de promedios que el artículo 2 de la Ley dispone y para poder iniciar con este punto es menester traer nuevamente que el objeto del impuesto sea única y exclusivamente los activos, haciendo que la base del impuesto esté conformada por los aspectos positivos del impuesto compuesto por inversiones, Cuentas y Documentos por cobrar, Intereses devengados a favor, Terrenos, Activo fijo, Gastos y Cargos Diferidos, a razón de un 1.25%, sin tomar en cuenta a las deudas.

Aquí vale la pena establecer, que el Legislador perdió de vista que para obtener la base gravable del impuesto, es necesario tomar en consideración a toda una estructura previa de partes que la conforman para poder llegar a su cálculo, por lo que es importante resaltar que si una de sus partes sufre alguna modificación, en consecuencia se modifica por completo el monto final de la base del impuesto.

Dicho de esta manera, las reformas que sufrió el Impuesto al Activo vigentes en el año 2007, hacen que se tomen en cuenta única y exclusivamente a los activos lisa y llanamente, ignorando que quizá alguna parte de los activos no está generando la riqueza que se pudiera presumir de ellos, por estar sujeto a condiciones previas de amortización y que el ignorar este hecho, hace que el impuesto se vuelva una carga puesto que su objeto sea meramente recaudatoria y por tanto, lejana de toda realidad financiera de las empresas.

Se dice lo anterior, en virtud de que con la medida en efecto se recaudará más pero al considerar única y exclusivamente a los activos, se pierde de vista el origen del activo, pretendiendo justificar esos cambios con la necesidad de elevar la recaudación a costa de los derechos fundamentales de los gobernados.

Esto quiere decir, que el Impuesto al Activo vigente en este ejercicio, ignora los gastos que el contribuyente tuvo que realizar y que le son necesarios para llevar a cabo su actividad económica, pues el Legislador injustificadamente consideró que el tener activos es reflejo de que el contribuyente tiene utilidades.

La realidad puede ser que los activos así adquiridos ni siquiera hayan sido obtenidos directamente del bolsillo de quien lo adquirió y que posiblemente tuvo que recurrir a un tercero que a través de un crédito que confiando en la credibilidad y seriedad del solicitante, aporta la parte que el contribuyente no puede dar en el momento de hacerse de activos, por lo que también cabe la posibilidad de que ese activo no le dé el ingreso que se espera de él en tanto no se termine de pagar.

4.2.2 El Impuesto al Activo en el 2007, no toma en consideración pasivos que infieren directamente en los activos de las empresas.

Para entender mejor este problema es necesario recordar que la práctica fiscal va de la mano con las prácticas contables, mismas que deben ser consignados en las Leyes, por lo que todo impuesto debe tomar la situación financiera de los contribuyentes pues con ello, se muestra clara y detalladamente la posibilidad de recaudar los impuestos atendiendo al valor del capital que posea cada contribuyente y de la situación que guarda cada uno de esos componentes.

Para que la situación de estos factores financieros indicados en el Balance sea lo más exacta posible, se deben incluir absolutamente todo el Activo y todo el Pasivo, correctamente valorizados, es decir, con su verdadero valor, pues cualquier alteración, tanto de más como de menos, se reflejará directamente en el capital con el que cuenta en realidad la empresa.

Es por ello que con las reformas hechas al Impuesto al Activo, se dice que es evidente que al no considerar el importe de los pasivos que infieren directamente en el activo de las empresas, se ignora la situación financiera de las mismas, en virtud de que dichos pasivos por las condiciones muy particulares que pudieran tener, reflejan el momento por el que atraviesan las empresas.

Tal reflejo, en caso de contener mayores deudas, no necesariamente es síntoma de que la empresa atraviesa por una etapa económica difícil, también pudiera ser que está en proceso de reestructuración y ha tenido que invertir buena parte de su capital aprovechando las condiciones del mercado, pero con una planeación debida que le asegura que al final obtendrá una ganancia quizá mínima pero ganancia al fin.

Es aquí donde el no considerar a los pasivos e suponer que todos los activos reportan una ganancia presuntiva va más allá de la lógica jurídica de los impuestos, toda vez que ello no refleja si en ese momento la totalidad del activo aporta la totalidad de ganancia que el estado presupone, por lo que se vicia la base del impuesto al hacer especulaciones sobre una base ficticia que no necesariamente demostrará que el contribuyente en realidad obtiene las ganancias que se supone debiera tener, pues dicha suposición es demasiado subjetiva y está fuera de todo contexto legal y lógico.

4.2.3 La reducción de la Tasa de un 1.8% a un 1.25 %, sin deducir las deudas, no refleja la capacidad contributiva de los gobernados.

Una vez que se habló de la afectación que la reforma trae al impuesto, traducido en un aumento palpable a la base gravable del impuesto, es pertinente mencionar que si bien es cierto hay una disminución de la tasa aplicable que iba de un 1.8% a un 1.25%, no menos cierto es que, al aplicarse sobre una base mayor tiene efectos que denotan la grave afectación causada a los contribuyentes.

A pesar de lo evidente que afecta dicha reforma a la base del impuesto, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados y para muestra, me permito citar el dictamen que los Diputados hicieron a la iniciativa de reforma al Impuesto al Activo, el cual fue publicado en la Gaceta Parlamentaria, el día 18 de Diciembre de 2006, mismo que establecía lo siguiente:

(...)

Por ello, esta Comisión Dictaminadora coincide con el Ejecutivo Federal en que la tasa del impuesto al activo se aplique directamente a los activos de los contribuyentes, pues con ello se corrige el efecto distorsionante en que a mayor endeudamiento, menor base del impuesto al activo.

(...)

Por otro lado, es un hecho que las personas utilizan diferentes formas de financiamiento para complementar el capital y estar en posibilidades de incrementar la inversión y, por lo tanto el retorno sobre el capital invertido. Sería contraproducente que el costo promedio de los pasivos fuera superior al rendimiento esperado de capital. En un ejemplo sencillo, no existe inversionista que pida un financiamiento bancario a tasa de mercado para invertir en Cetes. Es por esto que al aumentar los pasivos onerosos, la empresa reduce el nivel de utilidades brutas pero aumenta el rendimiento esperado sobre capital invertido. Luego entonces, la decisión de apalancar un empresa no debe ser consecuencia de una búsqueda de disminuir la carga tributaria, sino de un razonamiento financiero que busque aumentar el rendimiento sobre capital sin colocar en riesgo el flujo necesario para cumplir con las obligaciones generadas por los pasivos onerosos...⁴

La anterior transcripción merece varios comentarios, pudiendo comenzar con la falsa idea con la que la Comisión dictaminadora de los Diputados adoptara al analizar la iniciativa de reforma, hace evidente que únicamente manejó la información del Ejecutivo sobre el supuesto efecto distorsionante del impuesto, pues apoya la idea de que en vez de pagarse el impuesto, los contribuyentes prefieren disfrazarlo con la adquisición de deudas y con ello liberarse del pago del impuesto.

Esta idea, es infundada y carente de toda coherencia lógica, pues las deudas no son contratadas como un simple lujo, si no que en virtud de la falta de liquidez de las empresas por las razones que sean, pues toda empresa se constituye para obtener una ganancia, eso es indudable, pero resulta ilógico que el ascenso de los ingresos será siempre una constante, pues en un mundo globalizado, la competencia y las prácticas desleales de comercio obligan a los contribuyentes a estar al día con las innovaciones tecnológicas, pues de no hacerlo, corren el riesgo de quedarse estancados y desaparecer irremediamente al no poder colocar sus productos o servicios.

Por si fuera poco, en dicho dictamen se equivocan los legisladores, ya que su bien es cierto el objeto de la reforma es combatir la supuesta distorsión del impuesto, en nada se le hace justicia al bajar la tasa al 1.25% cuando no se consideran las deudas de los activos, pues con ello se pierde el objeto principal del Impuesto al Activo como impuesto de control de Renta, pues se aleja por mucho de su origen dándole características de ser un impuesto propio.

Ahora bien, es menester recordar que la tasa reducida del 1.8% a el 1.25% no necesariamente quiere decir que se cause un beneficio directo a los causantes, ya que

⁴ **Iniciativa de Reformas a diversas disposiciones fiscales** publicada en la Gaceta Parlamentaria el día 18 de Diciembre de 2006, Cámara de Diputados, H. Congreso de la Unión, <http://gaceta.diputados.gob.mx/>

como quedó demostrado en el punto anterior, la base del impuesto al sufrir un aumento enorme, el haber conservado la tasa anterior, pudo haber ocasionado que de entrada el Legislador ni siquiera entrara al estudio de la propuesta.

El efecto que se pretende con la medida es reducir drásticamente el efecto distorsionante del impuesto, donde la autoridad presupone que el gobernado para no pagar mayores impuestos prefiere adquirir deudas y el monto de las mismas que le sea deducible y con ello no tener que pagar más impuestos

Sin embargo, ello no quiere decir que todas y cada una de las deudas como presupone el ejecutivo, son adquiridas con el objeto de no pagar impuestos, olvidando que la naturaleza de nuestro entorno económico obliga a todas las empresas a adoptar modelos de competitividad, aún y cuando no estuvieran de acuerdo en tenerlas, puesto que su supervivencia está de por medio y para no tener que cerrar, es necesario invertir de manera continua.

4.3 EL IMPUESTO AL ACTIVO EN 2007 VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA

4.3.1 El no poder deducir las deudas impide conocer qué parte del activo de las empresas genera riqueza en realidad.

Con la reforma autorizada por el Congreso Federal y publicada en el Diario Oficial de la Federación, impide ver la capacidad contributiva de los gobernados, ya que se desconoce si el activo por el que se causa el impuesto a cargo del contribuyente, está libre de gravamen desconociendo si para tal efecto, tuvo que contratar un crédito, que en cualquiera de estos casos, esos bienes forman parte de sus pasivos y por tanto, no es posible considerarlos como activos, los cuales no debieran estar sujetos al pago de un tributo, toda vez que se trata de cuentas por pagar las cuales estén pendientes de liquidación.

Dicha reforma, tiene un efecto meramente recaudatorio, ya que obliga a actualizar a los contribuyentes el importe de la base del impuesto tomando en cuenta únicamente los aspectos positivos (*Activos*), marginando por completo los aspectos negativos (*deudas*), situación que hace que la base del impuesto se eleve de forma desproporcional, ya que no se permite combatir esa presunción de utilidad que hace la autoridad fiscal sobre la realidad económica de los gobernados sujetos al pago del Impuesto al Activo.

Con tales reformas, el legislador pierde de vista, que las deudas, (*préstamos, créditos, etc.*), atañen a la determinación de la base gravable del impuesto al activo, puesto que inciden en su capacidad económica, de manera que el impuesto al activo, se vuelve completamente desproporcional, al no contemplarse la posibilidad de deducir las deudas contratadas, dando como resultado una base ficticia, no acorde con la realidad económica del sujeto de la contribución.

Es necesario recordar que en líneas anteriores, se habló que la intención del legislador al aprobar la propuesta original de la Ley en 1989, fue el gravar el valor del activo neto del ejercicio (*el cual conforma la esencia del impuesto al activo*), mismo que se determinaba restando el pasivo, del valor del activo, garantizando que solo aquél activo que sea tendiente a la consecución de utilidades, era el que sería gravado.

Pero con las actuales reformas, el legislador pretende gravar de manera aislada la tenencia de activos, sin permitir la deducción de los pasivos, tomando en cuenta únicamente los elementos positivos que inciden en el cálculo del impuesto, más no los elementos negativos que en forma de pasivos, despojan a las empresas de capacidad contributiva.

Pagar un impuesto sobre activos, sin considerar el origen de su adquisición, es desconocer el propio objeto del tributo, ya que los activos se adquieren, para destinarse a la obtención de utilidades, de manera que es menester considerar los gastos, presentes o pasados de pago de préstamos o créditos, solicitados para adquirir dichos activos, como todo un sistema de causación, ya que estos indudablemente disminuyen la utilidad y por ende la capacidad económica del sujeto del tributo,

De manera que, la promulgación del decreto por el cual se deroga el artículo 5 de la Ley del impuesto al Activo y se establece la prohibición de deducir las deudas tanto en los pagos provisionales, como en el caso de considerar la opción que prevé el artículo 5-A de la Ley, da como resultado un impuesto notoriamente desproporcional, al no tomar en cuenta la real capacidad económica del sujeto del tributo y establecerle una base ficticia en la cual se desestiman los pasivos, mismos que tienen tanta incidencia en la determinación de la base gravable, como los activos, ya que son precisamente un contrapeso de estos.

4.3.2 El Impuesto al Activo al gravar sobre una base ficticia viola el principio de proporcionalidad Tributaria.

Hemos abordado el tema de que el Impuesto al Activo, incrementa su base gravable al integrar todo el activo sin considerar las deudas, sin embargo, es necesario hacer mención que a pesar de que se haga la expresión "*todo el activo*", no por ello se quiere decir que lisa y llanamente el activo en su totalidad, es fuente de riqueza, ahora bien, el no considerar las deudas puede derivar en que el impuesto así calculado eleve de manera irreal la base por la que se compone.

Ello quiere decir, que se considera de manera imaginaria que todo el activo genera utilidades, no hay nada más falso en dicha afirmación, pues es evidente que no todo el activo es generador de riqueza ya que si se obtuvo por medio de una deuda, la posible ganancia que de él pudiera obtenerse insisto, debe destinarse a la amortización de ese compromiso y solamente en cuanto se haya podido cubrir dicho adeudo los beneficios que se ese activo se esperan serán visibles en el momento en que se terminen de pagar.

De esta forma, con las modificaciones hechas a la Ley en el año 2006 y puestas en vigor en el año 2007, cambian por completo la estructura jurídica, fiscal y contable de este impuesto, hecho que se demostrará en el presente trabajo; en primer término, es necesario visualizar un caso hipotético en donde tenemos a una empresa que debe presentar el pago del impuesto generado durante el ejercicio de 2006, tomando en cuenta los promedios de los siguientes conceptos.

- 1. La suma de los promedios de activos financieros llegó a la cantidad de \$500,000.00**

2. Como suma de promedios de Terrenos, Gastos y Cargos diferidos se tuvo la cantidad de \$1,200,000.00

3. Finalmente, en sus registros contables este contribuyente tuvo un promedio de deudas en cantidad total de \$600,000.00

Como se puede apreciar, el contribuyente agrupa la suma de conceptos que al efecto, establece el artículo 2 de la Ley del Impuesto al Activo, los cuales siguieron vigentes a pesar de las reformas hechas a la Ley relativa, pero para el efecto de este punto nos permitiremos hacer el cálculo con reformas y sin ellas a fin de demostrar que dicha medida eleva la base del impuesto.

Primero que nada, tomemos a las cantidades antes aludidas y apliquemos las reformas vigentes en el 2007, esto es considerando únicamente a los activos y a una tasa del 1.25%, de cuyo cálculo se desprende lo siguiente:

Promedio de activos financieros	\$1,400,000.00
Mas (+)	
Promedio de activos fijos, inventarios, terrenos, cargos y gastos diferidos	\$1,200,000.00
Es igual a (=) BASE GRAVABLE	\$2,600,000.00
Por (x)	
Tasa del Impuesto	1.25%
Es igual a (=) IMPUESTO A PAGAR DEL EJERCICIO	\$32,500.00

Ahora bien, retomemos esas mismas cantidades pero consideremos las deudas como si no hubiera habido reforma y le aplicamos la tasa del 1.8%, recordando a nuestro lector que todos los datos aquí aportados son ficticios, pero que de igual forma, nos servirán para poder determinar las afectaciones reales que se causan a los contribuyentes.

Promedio de activos financieros	\$1,400,000.00
Mas (+)	
Promedio de activos fijos, inventarios, terrenos, cargos y gastos diferidos	\$1,200,000.00
Es igual a (=) Valor del Activo en el ejercicio	\$2,600,000.00
Menos (-)	
Promedio Deudas siempre que sean comprobables	\$900,000.00
Es igual a (=) BASE GRAVABLE	\$1,700,000.00
Por (x)	
Tasa del Impuesto	1.80%
Es igual a (=) IMPUESTO DEL EJERCICIO	\$30,600.00

Siguiendo fielmente lo que establecía el artículo 1, 2 (*hoy reformado*) y 5 (*hoy derogado*) de la Ley del Impuesto al Activo nos arroja que la cantidad que nuestro

contribuyente debiera pagar es igual a \$30,600.00 (*treinta mil seiscientos pesos 00/100 m.n.*), considerando las deudas y a una tasa del 1.80%.

De lo anterior, se desprende que de la exacta aplicación del artículo 2 de la Ley del Impuesto al Activo, vigente en el 2007, sobre los promedios antes señalados, se obtiene por concepto de impuesto al activo anual la cantidad de **\$32,500.00 (*treinta y dos mil quinientos pesos 00/100 m.n.*)**, lo que significa una elevación en la recaudación por concepto de Impuesto al Activo, en cantidad de \$1,900.00, considerando la totalidad de los activos y aunque parece una mínima cantidad, después de que se redujera la tasa, la base gravable se elevó demasiado con esta reforma.

Si bien es cierto que se eleva la recaudación por concepto de activo, no menos cierto es que la base gravable sufre una modificación que la aleja del espíritu original de la propuesta, pues el concepto de activo neto de las empresas conformado por la diferencia de activos menos pasivos deja de existir, poniendo en duda la existencia del impuesto, toda vez que la base se ha viciado y por tanto tiene tintes meramente recaudatorios que basados en una base ficticia, no reflejan en nada la capacidad contributiva de los gobernados, haciendo que la base calculada en datos ficticios sea totalmente desproporcional y por ende violatoria de la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

4.4 EL IMPUESTO AL ACTIVO EN 2007, ADEMÁS DE SER DESPROPORCIONAL, ROMPE CON LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS.

- 4.4.1** No existe claridad sobre que tasa se deberá aplicar para el caso de los pagos provisionales, así como para el caso de los contribuyentes que elijan la opción 5-A de la Ley.

El artículo 31 constitucional, en su fracción IV, expresa diferentes cuestiones por las cuales deben estar contenidas por los tributos; por ejemplo, que es obligación de los mexicanos aportar lo suficiente para sostener el gasto público, que el tributo debe ser proporcional y de igual forma, debe ser equitativo.

Examinando atentamente este principio de legalidad, se encuentra que la necesidad imperante de que la carga tributaria de los gobernados debe estar consignada en una ley, la cual establezca fundamentalmente los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, consignada de manera expresa en dicha ley.

Así pues, la Ley establece con claridad la cantidad en que se deberá cobrar el impuesto lo que indica que esto de ninguna forma debe ser producto de la invención de la autoridad administrativa, toda vez que la Constitución Federal en su artículo 73, fracciones VII y XXIX, establece con bastante claridad que esa es competencia exclusiva del Legislador.

De esta forma, es como se garantiza que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a

la autoridad no le queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

Lo anterior, está sustentado por Jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Tomo 91-96 Primera Parte, página: 173, Genealogía: Informe 1974, Primera Parte, Pleno, página 347, con número de registro IUS 232,797, cuyo rubro expone: **IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.**⁵

Sin embargo, el Legislador pasó por alto, que si bien la tasa a partir del año 2007, se reducía de un 1.8% a un 1.25%, dicha reducción quedaba únicamente esclarecida para efectos del artículo 2 de la ley relativa de la siguiente forma.

Artículo 2o. *El contribuyente determinará el impuesto por ejercicios fiscales aplicando al valor de su activo en el ejercicio, la tasa del 1.25%.*

Ahora bien ese artículo es aplicable únicamente para los efectos de quien hace el cálculo a partir de los activos que tiene en ese momento y sobre todo para determinar el impuesto del ejercicio pero en ninguna parte se dice si esa será la misma tasa que deberá aplicarse para el caso de los pagos provisionales y mucho menos para el caso de quienes hayan elegido la opción del artículo 5-A.

Por otro lado, ni el artículo 5-A establece la tasa que deberán aplicar los contribuyentes que elijan la opción de calcular el impuesto a partir del cuarto ejercicio anterior, lo mismo que en el artículo 7 de la ley en comento, de hacer análoga referencia para el caso de los pagos provisionales, a fin de acreditar lo anterior, me permito transcribir los artículos de mérito.

Artículo 5o.A. *Los contribuyentes podrán determinar el impuesto del ejercicio, considerando el que resulte **de actualizar el que les hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior** de haber estado obligados al pago del impuesto en dicho ejercicio, sin incluir, en su caso, el beneficio que se deriva de la reducción a que se refiere la fracción I del artículo 23 del Reglamento de esta Ley ni las deudas correspondientes al mismo ejercicio. En el caso en que el cuarto ejercicio inmediato anterior haya sido irregular, el impuesto que se considerará para los efectos de este párrafo será el que hubiere resultado de haber sido éste un ejercicio regular.*

Una vez ejercida la opción que establece este artículo, el contribuyente deberá pagar el impuesto con base en la misma por los ejercicios subsecuentes, incluso cuando se deba pagar este impuesto en el periodo de liquidación.

Artículo 7o.- *Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales, a cuenta del impuesto del ejercicio.*

Las personas morales y las personas físicas enterarán el impuesto a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, respectivamente.

⁵ **Suprema Corte de Justicia de la Nación**, consulta de jurisprudencias "IUS", 9ª Época, registro 232,797, www.scjn.gob.mx

El pago provisional mensual se determinará dividiendo entre doce el impuesto actualizado que correspondió al ejercicio inmediato anterior, multiplicando el resultado por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio hasta el mes al que se refiere el pago, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar los pagos provisionales del ejercicio por el que se paga el impuesto, efectuados con anterioridad.

El impuesto del ejercicio inmediato anterior se actualizará por el periodo comprendido desde el último mes del penúltimo ejercicio inmediato anterior, hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél por el cual se calcule el impuesto.

Los contribuyentes que de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta deban efectuar los pagos de dicho impuesto en forma trimestral, podrán efectuar los pagos provisionales del impuesto al activo por el mismo periodo y en las mismas fechas de pago que las establecidas para el impuesto sobre la renta.

Por los meses comprendidos entre la fecha de terminación del ejercicio y el mes en que se presente la declaración del mismo ejercicio, el contribuyente deberá efectuar sus pagos provisionales en la misma cantidad que se hubiera determinado para los pagos provisionales del ejercicio inmediato anterior.

En el primer ejercicio en el que los contribuyentes deban efectuar pagos provisionales, los calcularán considerando el impuesto que les correspondería, si hubieran estado obligados al pago.

Los contribuyentes menores pagarán este impuesto como parte de la determinación estimativa para efectos del impuesto sobre la renta, a que se refiere la Ley respectiva.

El contribuyente podrá disminuir el monto de los pagos provisionales, cumpliendo los requisitos que señale el Reglamento de esta Ley.

Las personas físicas que realicen actividades agrícolas o ganaderas, estarán relevadas de efectuar pagos provisionales en los términos de este artículo.

De las transcripciones anteriores, se desprende con bastante claridad que los contribuyentes para el caso de los pagos provisionales y para la opción del artículo 5-A, deberán determinar el pago del impuesto basado en cantidades determinadas en ejercicios anteriores.

Ello agrava el problema de indefinición de la Ley, ya que a partir del año 2007, la tasa aplicable es del 1.25% a diferencia de la tasa que se aplicó en ejercicios anteriores a razón del 1.8%, motivo por el cual se afirma que el impuesto además de ser desproporcional, rompe con el principio de legalidad tributaria, al no establecer con la suficiente claridad la tasa que deberá aplicarse a partir del ejercicio 2007.

Peor aún, las fracciones I y II del artículo Séptimo Transitorio del Decreto que reforma la Ley relativa, jamás establecen cuál es la tasa que deberá aplicarse en el ejercicio 2007, pues de manera incorrecta manifiestan que el contribuyente pagará el impuesto que les hubiera correspondido ya sea en el ejercicio inmediato anterior si hablamos de pagos provisionales o en el cuarto ejercicio inmediato anterior si

hablamos de la opción del 5-A, para dar una mejor claridad a continuación transcribo el texto de dicho artículo:

Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto al Activo

ARTÍCULO SÉPTIMO. *En relación con la Ley del Impuesto al Activo, se estará a lo siguiente:*

I. Para los efectos del artículo 5o.-A de la Ley del Impuesto al Activo, a partir del ejercicio fiscal de 2007, los contribuyentes que apliquen la opción a que se refiere el citado precepto considerarán el impuesto actualizado que les hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior, sin deducir del valor del activo de dicho ejercicio las deudas correspondientes al mismo ejercicio.

II. Para los efectos de los artículos 7o. y 13 fracción II, de la Ley del Impuesto al Activo, los contribuyentes determinarán los pagos provisionales correspondientes al ejercicio fiscal de 2007 con base en el impuesto actualizado que les hubiera correspondido en el ejercicio inmediato anterior, sin deducir del valor del activo de dicho ejercicio las deudas correspondientes al mismo ejercicio.

Asimismo, para los efectos del sexto párrafo del artículo 7o. de la Ley del Impuesto al Activo, los pagos provisionales correspondientes a los meses de enero y febrero del ejercicio fiscal de 2007, se deberán efectuar en la cantidad que hubiera correspondido para los pagos provisionales del ejercicio inmediato anterior, de no haberse deducido del valor del activo del ejercicio que sirvió de base para dichos pagos, las deudas correspondientes al mismo ejercicio.

De todo lo anterior, podemos afirmar que el legislador cometió un grave error legislativo al no establecer el porcentaje sobre el que debe determinarse el impuesto, dejando al libre albedrío de la autoridad administrativa, dicha potestad, ya que su omisión permite la interpretación arbitraria y por tanto es contraria al principio de legalidad

Tal situación, es propicia para que la autoridad exactora aplique de manera ilegal cualquier criterio para determinar el impuesto, lo que además de violar la fracción IV del artículo 31 Constitucional, sería violatorio del artículo 14 y 16 de la misma Carta Magna.

Y como era de esperarse, el Ejecutivo intentó enmendar el error cometido por el Legislador, estableciendo la tasa aplicable mediante reglas de carácter general, contenidas en la 12ª Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2006 y su anexo 5, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 30 de Enero de 2007, de la siguiente forma:

4.16 *Para efectos del Artículo Séptimo, fracciones I y II, del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación; de las Leyes de los Impuestos sobre la Renta, al Activo y Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Impuesto sobre Automóviles Nuevos y de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, publicado en el DOF el 27 de diciembre de 2006, se considera que la tasa aplicable para los*

cálculos a que se refieren dichos preceptos, es la establecida en el artículo 2 de la Ley del IMPAC vigente para el ejercicio fiscal de 2007.

De la transcripción anterior, la autoridad administrativa buscó remediar la laguna que el legislador dejó cuando reformó la Ley, estableciendo que para los efectos de aplicación del pago provisional y de la opción del artículo 5-A referidas en las fracciones I y II del artículo Séptimo Transitorio del Decreto por el que se reforma la Ley del Impuesto al Activo, la tasa aplicable será del 1.25% que es la que a su vez establece el artículo 2 de la Ley vigente a partir de enero de 2007.

La autoridad administrativa al establecer dicha tasa, cometió una violación al principio de legalidad que establece la Constitución, toda vez que como se ha dicho en capítulos anteriores, el poder legislativo es el único facultado para crear o modificar Leyes e incluso corregirlas, por lo que el Ejecutivo al establecer las reglas de carácter general excedió la esfera de su competencia, toda vez que legisló en la parte que no debía, ya que esa responsabilidad es única y exclusiva del Legislador.

Ello es así, por que si la Ley no establece la tasa que se deba aplicar, solamente el legislador puede corregir el error, por lo que el Ejecutivo al emitir reglas de carácter general intenta ir más allá de lo que la Ley le permite, va más allá de su obligación de recaudar el impuesto determinando la cantidad en que deberá pagarse, por lo que es evidente que al establecer la tasa en resolución miscelánea la autoridad administrativa pretende pasar por encima de las facultades de los legisladores, invadiendo por tanto las competencias creadoras de Leyes.

Parte del objeto del presente trabajo es evidenciar el peligro que los gobernados corremos al estar sujetos al libre albedrío de una autoridad que no solamente propone excesivos impuestos, sino que se da a la tarea de establecer arbitrariamente la cantidad que se debe pagar sin que exista contrapeso alguno, por lo que se hace evidente las terribles violaciones que se cometen en contra de los gobernados.

Para concluir este punto, al no establecer la Ley la tasa aplicable para el pago provisional así como para la opción del artículo 5-A, hace que el contribuyente esté ante un estado de incertidumbre y que se le dé un trato inequitativo a una parte de los gobernados respecto de otros a pesar de estar en las mismas condiciones de tributación.

Por otro lado lo más grave, es que en vez de que sea el Legislador el que corrija ese error, como único facultado para tal efecto, sea el Ejecutivo que invadiendo competencias pretenda imponer ilegalmente la cantidad que ese sector de contribuyentes deberá pagar del impuesto de referencia.

4.4.2 Las reglas establecidas en el artículo 5-A de la ley vigente en 2007 transgreden el principio de Equidad de los impuestos.

Ya hablamos de que el impuesto es desproporcional, toda vez que al considerar únicamente los artículos 1 y 2 a la totalidad de los activos; sin embargo, es necesario señalar que se actualiza una terrible violación al principio de equidad tributaria, en perjuicio de determinado grupo de contribuyentes.

Como corolario, la garantía de equidad tributaria exige que los contribuyentes que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que los regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa.

Esta afirmación, ha sido sostenida a su vez a través de la jurisprudencia P./J. 24/2000, emitida por el Pleno del más Alto Tribunal del país, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, XI, Marzo de 2000, Página: 35, bajo el número de registro IUS número 192,290, cuyo rubro expresa:

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.⁶

En la realidad, con la entrada en vigor de la reforma a la Ley del Impuesto al Activo, no se respeta dicho principio Constitucional, ya que el artículo 5-A en correlación con el artículo Séptimo del Decreto reclamado, violan el principio de equidad tributaria, ya que imponen una distinción a los contribuyentes que se acogieron a la opción que dicho artículo 5-A señala, traduciéndose en un trato desigual a los iguales.

A fin de hacer más palpable lo anterior, me permito transcribir los artículos de mérito.

Artículo 5o.A. *Los contribuyentes podrán determinar el impuesto del ejercicio, considerando el que resulte de actualizar el que les hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior de haber estado obligados al pago del impuesto en dicho ejercicio, sin incluir, en su caso, el beneficio que se deriva de la reducción a que se refiere la fracción I del artículo 23 del Reglamento de esta Ley ni las deudas correspondientes al mismo ejercicio. En el caso en que el cuarto ejercicio inmediato anterior haya sido irregular, el impuesto que se considerará para los efectos de este párrafo será el que hubiere resultado de haber sido éste un ejercicio regular.*

Una vez ejercida la opción que establece este artículo, el contribuyente deberá pagar el impuesto con base en la misma por los ejercicios subsecuentes, incluso cuando se deba pagar este impuesto en el periodo de liquidación.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 27 DE DICIEMBRE DE 2006.

⁶ Suprema Corte de Justicia de la Nación, consulta de jurisprudencias "IUS", 9ª Época, registro 192,290, www.scjn.gob.mx

ARTÍCULO SÉPTIMO. *En relación con la Ley del Impuesto al Activo, se estará a lo siguiente:*

I. Para los efectos del artículo 5o.A de la Ley del Impuesto al Activo, a partir del ejercicio fiscal de 2007, los contribuyentes que apliquen la opción a que se refiere el citado precepto considerarán el impuesto actualizado que les hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior, sin deducir del valor del activo de dicho ejercicio las deudas correspondientes al mismo ejercicio.

De la interpretación armónica de los artículos anteriores, se desprende que el objeto principal de la reforma hecha a los contribuyentes que se hayan acogido a la opción establecida en el artículo 5-A deberán calcular el Impuesto al Activo, actualizando el importe del impuesto que les hubiera correspondido calcular en el cuarto ejercicio anterior, sin considerar las deudas, elevando la base del impuesto a pagar.

La inequidad, se presenta toda vez que en el presente ejercicio se ha modificado la tasa aplicable a dicho impuesto la cual ha pasado de un 1.8% a un 1.25%, tal y como se aprecia de lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley del Impuesto al Activo, que entró en vigor en el año 2007, misma que me permito transcribir a continuación:

Artículo 2o. *El contribuyente determinará el impuesto por ejercicios fiscales aplicando al valor de su activo en el ejercicio, la tasa del 1.25%...*

En ese contexto, es evidente que la violación perpetrada se configura al obligar a los contribuyentes que hayan elegido la opción prevista en el artículo 5-A, a efectuar el pago de un impuesto sin hacer mención alguna de la tasa que debiera aplicar, pues a pesar de la reforma hecha al artículo 2, establece un porcentaje, la estructura de la misma ley en el caso del artículo 5-A, nos arroja que se deberá aplicar tasa del 1.8% en virtud de que es la que le correspondió en el cuarto ejercicio inmediato anterior.

Esto es un error legislativo garrafal, ya que en el año 2007, la tasa aplicable en general para el impuesto era del 1.25% y no la del 1.8%, de manera que debió establecerse con claridad para quienes ejerzan la opción del artículo 5-A la tasa del 1.25%, y con ello se garantizaba un trato igual del resto de los contribuyentes, pero ello no sucedió así, lo que significa un claro trato desigual en perjuicio de quienes tomen la opción de aplicar el impuesto del cuarto ejercicio anterior.

Tal situación, implica la trasgresión a lo dispuesto en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, al aplicar una tasa a quienes paguen el impuesto del ejercicio y otra distinta a quienes se decidan por la opción del multicitado artículo 5-A en el ejercicio 2007, viéndose obligados a seguir calculando conforme al cuarto ejercicio anterior, pero con una tasa superior a la que se aplica para otros contribuyentes lo que es evidentemente inequitativo y ruinoso.

No obstante lo anterior, en ambos casos de tributación, se está en presencia de sujetos idénticos del impuesto al activo, al realizar ambos el hecho imponible consistente en la tenencia de activos susceptibles de obtener utilidades, por lo cual, debería corresponderles el mismo trato en lo concerniente a hipótesis de causación, deducciones, tasa aplicable, etc.

Y el hecho de que unos tomen una opción y otros la otra, no es motivo suficiente para aplicar diferente tasa, ya que el impuesto sigue siendo el mismo, y el hecho imponible también.

Por otro lado, si el contribuyente prefirió no tomar dicha opción y decidió pagar el Impuesto al Activo, tomando como base la totalidad de su activo existente en este 2007, deberá calcular el impuesto aplicando una tasa menor sin considerar deudas, hecho que además de ser totalmente desproporcional es altamente inequitativo.

Tal situación, hace evidente que la Ley no trata de la misma forma a las personas que se encuentran en el mismo hecho imponible, ya que a unos los beneficia con una tasa, y a quienes tomen la opción del artículo 5-A, los perjudica, sin que se justifique plenamente, la razón por la cual se apliquen diversas tasas a unos y otros contribuyentes.

Evidentemente existe un grave error legislativo, pues no se definió ese detalle que a la postre genera además del trato inequitativo, una violación más al principio de legalidad de los impuestos establecido en el artículo 31 fracción IV Constitucional.

En ese contexto, es como queda debidamente demostrada la inequidad a la que nos referimos ya que con el procedimiento de cálculo vigente en 2007, viola el principio de equidad consagrado en la Constitución General de la República, motivo por el cual se expone la presente investigación a fin de demostrar las graves afectaciones que sufrieron los contribuyentes con la entrada en vigor de las reformas a dicha normatividad.

CONCLUSIONES

1. Los impuestos son motor del desarrollo nacional.

A lo largo del presente trabajo, se ha abordado que toda nación necesita del pago de impuestos para poder llevar a cabo las funciones que sus gobernados le han encargado y nuestro país no es la excepción, pues la realidad nacional pone en evidencia que México necesita del pago de impuestos para poder impulsar obras de infraestructura que contribuyan a su vez al desarrollo económico y social de la nación.

Ello pone en evidencia que el Estado Mexicano, para poder realizar las obras que tiene encomendadas, como educación, seguridad social, jurídica y económica, necesita depender menos de los ingresos petroleros y dar pie a incrementar los ingresos obtenidos por concepto de recaudación de impuestos, el problema actual es que la recaudación de impuestos es limitada, ya que según cifras oficiales apenas llegamos a niveles del 9.9% del PIB, por lo que elevar los ingresos de la Federación es cada vez más apremiante.

Sin embargo, el cobro de impuestos no debe ser un pretexto para pasar por encima de los derechos de los gobernados, haciendo cada vez más pesada esa carga sobre sus hombros, pues desde el nacimiento de las sociedades modernas, el pago de tributos está concatenado con la justicia en su cobro y la estabilidad del Estado que los cobra.

2. El Impuesto al Activo, para ser considerado proporcional, debe ser calculado a partir de la diferencia de activos menos pasivos.

Ya se dijo en capítulos anteriores que cuáles eran los elementos del impuesto, entre ellos, estaban los sujetos, objeto, base y tasa; ahora bien, la base como elemento esencial del impuesto, debe considerar no solo a los ingresos si no a los gastos que el contribuyente se ve obligado a realizar para poder obtenerlos, con ello se atiende el principio de proporcionalidad al no cobrar un gravamen sobre los ingresos obtenidos lisa y llanamente, si no que se debe tomar en cuenta el impacto que se causa al patrimonio del gobernado al pagar dicho impuesto.

Esta posición ha su vez sido reconocido por el Poder Judicial, a través de criterios en los cuales considera que si bien es cierto se debe tomar en cuenta a los ingresos, no menos cierto que se le deben reconocer gastos en forma de deducciones, no como un acto de "gracia" otorgado a los contribuyentes, si no como el reconocimiento a una situación real.

Tal reconocimiento es una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, el cual nos dice también que parte de la unidad de un estado y de una sociedad, de debe en mayor parte al reconocimiento del esfuerzo que esa misma sociedad hace para mantener vivo al estado y en materia de contribuciones, la deducción de gastos es la mejor respuesta y se antepone que dichos gastos deben ser estrictamente indispensables pues de lo contrario, se caería en el extremo de no tributar so pretexto de tener muchas erogaciones.

Para dar una mejor explicación a esta situación sirve al efecto por analogía la Tesis 1a. XXIX/2007, emitida por la Primera Sala del Máximo Tribunal de la Nación,

visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, Febrero de 2007, Página: 638, con número de registro IUS 173,332, cuyo rubro dice:

“DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.”¹

Con este sistema de tributación, si bien es cierto, toma en cuenta el valor bienes que en forma de activos son fuente de riqueza, no menos cierto es que, también toma en cuenta el monto del endeudamiento que en forma de pasivos, el gobernado tuvo que recurrir a ellos para poder hacerse de dichos bienes y su el cálculo del impuesto sobre esa diferencia, refleja fielmente el principio de proporcionalidad multicitado en el presente trabajo.

3. El Impuesto al Activo vigente en 2007 es desproporcional.

En el caso del Impuesto al Activo vigente en el ejercicio 2007, se viola la garantía de proporcionalidad tributaria consignada en nuestra Carta Magna, pues al momento de que la Ley relativa considera únicamente a los activos contenidos en el artículo 2 y elimina la posibilidad de deducir deudas de cuya diferencia, se conformaba la base de la contribución, ignora la situación financiera del gobernado, sin atender que a pesar de que una parte de esos activos estén en su posesión, no necesariamente quiere decir que le reportan una utilidad al estar constreñidos al pago de la deuda.

Dicha situación pone de manifiesto, que con estas reformas no se reconoce de ninguna forma el esfuerzo realizado por el contribuyente para realizar su actividad económica, toda vez que prejuzga que todos los activos de manera aislada son factor de riqueza, sin tomar en cuenta que en caso de haber sido contratada una deuda para adquirirlos, el ingreso que pudiera obtenerse de ellos, está destinado principalmente al pago de esa deuda, viciando la base del impuesto.

Por si fuera poco, la Ley reformada tampoco reconoce que deben hacerse pagos de mantenimiento que ese mismo activo genera, haciendo que se le deba considerar más que a un activo, como a un pasivo pendiente de liquidación, dejando un margen demasiado estrecho de ganancia, que de existir, sería casi imposible cuantificar y cobrar un impuesto sobre estas bases hace que sea notablemente desproporcional.

Ahora bien, el establecer un gravamen características notablemente desproporcionales, hace que peligrosamente se abra el camino para instaurar nuevos impuestos basados en criterios injustos, impidiendo que los gobernados se dediquen a realizar actividades que pudieran ser detonante del crecimiento económico, lo cual lejos de traducirse en mayores empleos con un mejor ingreso, se convertirían en sinónimo de atraso y desigualdad económica.

¹ **Suprema Corte de Justicia de la Nación**, consulta de jurisprudencias “IUS”, 9ª Época, registro 173,332, www.scjn.gob.mx

4. El Impuesto al Activo vigente en 2007, no solo es desproporcional sino que rompe con el principio de legalidad tributaria.

El intentar elevar los ingresos por concepto de impuestos, no debe servir de pretexto para que el Estado incurra en actos de ilegalidad, que lesionen las garantías de los gobernados establecidos a su vez en la Constitución, por lo que el Legislador al crear las leyes, tiene la obligación irrenunciable de vigilar y hacer valer estos principios que son legados de siglos de lucha y avance en la sociedades y que son criterios rectores del desarrollo de nuestro país.

Sin embargo la existencia de Leyes plagadas de vicios y errores provoca que la autoridad fiscal de manera arbitraria le dé la interpretación que más le convenga, haciendo que cualquier impuesto esté muy lejos del término de legalidad que consagra nuestra constitución.

Tal situación sucede con el Impuesto al Activo vigente en el año 2007, ya que el Legislativo no solo omitió señalar cuál es la tasa que deben aplicar quienes presenten el pago provisional ó que tributen bajo la opción del artículo 5-A, si no que deja en total estado de indefinición su cálculo.

Ello deriva en dos cosas, por un lado estado de incertidumbre y por el otro la arbitrariedad, al dejar que el fisco le dé la interpretación que más le convenga, dejando a los gobernados a merced de criterios caprichosos y alejados de la realidad lo que hace que peligre la justificación del cobro de este impuesto.

Así pues, el hacer que las leyes como la que ha sido parte de este estudio, estén apegadas a dichos principios, deben ser de una forma palpable y no solo parte del discurso político, pues para llegar al status de país democrático que se pretende construir, es necesario partir de los principios fundamentales que defienden los derechos de los ciudadanos, de tal modo, que al no estar dentro de estos paradigmas, dichas normas no tienen razón alguna de ser.

5. Este impuesto es contrario al principio de equidad tributaria.

Ahora bien el objetivo de este trabajo como se ha apuntado, no es el que contribuyente deje de pagar impuestos, pero tampoco podemos permitir que se le obligue a pagar contribuciones injustas y como tal, el Legislador está obligado al momento de crear o reformar la ley, a analizarla con la debida atención y precisión, con responsabilidad republicana pues es la encomienda de quienes lo han puesto ahí.

Sin embargo, con el Impuesto al Activo se obliga a unos individuos a soportar una carga mayor que otros sin justificación alguna, a pesar de realizar la misma actividad pero con tratamientos distintos, pues con los graves errores legislativos cometidos en el Decreto de Reforma de la ley relativa, se obliga a unos individuos a tributar sobre una base del 1.25% y a otros sobre una tasa del 1.8% a pesar de que realicen la misma actividad o sean el mismo tipo de persona (*física o moral*).

Ello es francamente violatorio del principio de equidad establecido en la Constitución, haciendo que se corra el riesgo de volver a los tiempos de la oscuridad jurídica y en consecuencia, la estabilidad de nuestro país esté entre dicho, pues se

permitiría que el Estado Mexicano para procurarse los medios necesarios no respete derechos fundamentales, justificándose en la necesidad de recursos.

De seguir existiendo este tributo, lo ideal hubiera sido que el Legislador corrigiera estos errores, obligando a la autoridad Ejecutiva a optimizar el uso de sus recursos, evitando el gasto dispendioso atrayendo con ello, la mejora de la aceptación de los particulares a pagar contribuciones o en el peor de los casos, que el órgano jurisdiccional hubiera abstraído la aplicación de estas reformas de la esfera jurídica de quienes así lo hubieran solicitado, aunque este beneficio sería muy limitado.

Pero antes de dar marcha atrás el Legislativo (*a propuesta del Ejecutivo Federal*), prefirió derogar esta contribución para imponer otra denominada Impuesto Empresarial a Tasa Única, quizá confusa y que posiblemente representa mayores afectaciones a los gobernados, la cual es merecedora de un trabajo independiente, debido a la naturaleza de esta nueva contribución, que sustituye al Impuesto al Activo.

BIBLIOGRAFÍA

1. Arrijo Vizcaíno, Adolfo, "*Derecho Fiscal*", 15ª edición, Editorial Themis, Febrero del 2000, México.
2. Barrón Morales, Alejandro, "*Estudio Práctico de la Ley del Impuesto al Activo*", México, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., Edición 1998, México.
3. Burgoa, Ignacio, "*Las Garantías Individuales*", 33ª edición, Editorial Porrúa, 2001, México.
4. Carrasco Hiriarte Hugo, "*Derecho Fiscal Constitucional*", 2ª. edición, Editorial Harla, México, 1993, México.
5. De la Garza, Sergio Francisco, "*Derecho Financiero Mexicano*", 12ª edición, Editorial Porrúa, 1983 México.
6. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, "*Principios de Derecho Tributario*", 10ª Impresión de la 3ª edición, Editorial Limusa, 1999 México.
7. Faya Viesca, Jacinto, "*Finanzas Públicas*", 2ª edición actualizada y puesta al día, Editorial Porrúa, 1986 México.
8. Fernández Martínez, Refugio de Jesús "*Derecho Fiscal*" 1ª edición, Editorial MC Graw Hill Interamericana Editores, 1998 México.
9. Flores Zavala, Ernesto, "*Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*" 34ª edición, Editorial Porrúa, 2004 México.
10. Fraga Gabino. "*Derecho Administrativo*" 39ª. Edición, Editorial Porrúa, 1999, México.
11. Herrerías, Armando, "*Fundamentos para la Historia del Pensamiento Económico*" 5ª edición, Editorial Limusa, 2005 México.
12. Margáin Manautou, Emilio, "*Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*", 10ª edición, Editorial Porrúa, 1993 México.
13. Paredes Montiel Marat, et al, "*El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria*", Editorial Porrúa, 2001, México.
14. Pookrovski, V.S. et al, "*Historia de las Ideas Políticas*", versión al Español de Carlos Marín Sánchez, Editorial Grijalbo, 1966 México.
15. Rodríguez Lobato, Raúl, "*Derecho Fiscal*", 2ª edición, Editorial Harla, México, 1986.
16. Serra Rojas Andrés, "*Derecho Administrativo*", 6ª edición, Tomo I, Editorial Porrúa, S.A., México, 1974.

Otras fuentes bibliográficas y de información:

a) Burgoa Orihuela Ignacio “*Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo*”, 5ª reimpresión de la 1ª edición, Editorial Porrúa, 1998, México.

b) Página electrónica de la Secretaría de Gobernación, “*Diario Oficial de la Federación*”, Cuarta Sección, Diciembre 27 de 2006 México. www.dof.gob.mx

c) Página electrónica de la Cámara de Diputados, H. Congreso de la Unión, “*Gaceta Parlamentaria*” <http://gaceta.diputados.gob.mx/>

d) Página electrónica de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consulta de jurisprudencias “*IUS*”, diversas Épocas www.scjn.gob.mx

e) Página electrónica del Consejero Fiscal, www.consejerofiscal.com